

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Odložená daň a analýza auditorských postupů při jejím testování

Deferred Tax and Analysis of Audit Procedures during its Testing

Student: Bc. Denisa Šustaiová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Šebestíková Viola, CSc.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Denisa Šustaiová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Odložená daň a analýza auditorských postupů při jejím testování**
Deferred Tax and Analysis of Audit Procedures During its Testing

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická a právní východiska odložené daně
3. Praktická aplikace konceptu odložené daně v průmyslovém koncernu
4. Auditorské procedury používané při testování odložené daně
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.
ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti)*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhořová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně „Přílohy č. 1 - 2
dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila“

.....
Datum odevzdání diplomové práce

.....
Bc. Denisa Šustaiová

Obsah

1	ÚVOD.....	5
2	TEORETICKÁ A PRÁVNÍ VÝCHODISKA ODLOŽENÉ DANĚ	6
2.1	PODSTATA A VÝZNAM ODLOŽENÉ DANĚ.....	6
2.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA ODLOŽENÉ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE.....	8
2.2.1	Interpretace Národní účetní rady.....	10
2.3	PRÁVNÍ ÚPRAVA ODLOŽENÉ DANĚ DLE IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU	10
2.4	METODY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ	13
2.4.1	Výpočet odložené daně	14
2.5	ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI	15
2.6	TITULY VEDOUcí KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ	16
2.7	PROBLÉMY PŘI AUDITU ODLOŽENÉ DANĚ	17
2.8	SHRNUTÍ.....	18
3	PRAKTICKÁ APLIKACE KONCEPTU ODLOŽENÉ DANĚ V PRŮMYSLOVÉM KONCERNU	19
3.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, A. S.	19
3.2	TITULY PRO ODLOŽENOU DAŇ V TŘINECKÝCH ŽELEZÁRNÁCH, A.S.	21
3.2.1	Analýza rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku	21
3.2.2	Analýza uplatnitelné daňové ztráty	23
3.2.3	Analýza účetních rezerv	24
3.2.4	Analýza opravných položek	26
3.2.5	Analýza komplexních nákladů příštích období	28
3.2.6	Analýza úroků z depozita	30
3.2.7	Analýza přecenění realizovatelných cenných papírů	30
3.3	KALKULACE CELKOVÉ ODLOŽENÉ DANĚ	32
4	AUDITORSKÉ PROCEDURY POUŽÍVANÉ PŘI TESTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ.....	34
4.1	POSÍLÁNÍ A SMYSL AUDITU.....	34
4.2	AUDITORSKÉ PROCEDURY A PŘÍSTUPY	35
4.2.1	Typy testování.....	36

4.3	DETAILNÍ TEST ODLOŽENÉ DANĚ	37
4.3.1	Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku.....	37
4.3.2	Daňová ztráta	41
4.3.3	Účetní rezervy	42
4.3.4	Opravné položky	43
4.3.5	Komplexní náklady příštích období	46
4.3.6	Úroky z depozita	47
4.3.7	Přecenění realizovatelných cenných papírů	48
4.4	SHRNUTÍ.....	48
5	ZÁVĚR.....	51
	Seznam literatury.....	53
	Seznam použitých zkratk.....	55
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 ÚVOD

Ryze účetní termín „odložená daň“ se v českých předpisech poprvé objevil v roce 1992, kdy nabyl účinnosti zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a k němu vydávaná opatření Ministerstva financí České republiky. V té době se vztahovala povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň na velmi úzký okruh účetních jednotek a odložená daň se nevykazovala ze všech přechodných rozdílů. Odložená daň se začala týkat širšího okruhu účetních jednotek od roku 2002, kdy vznikla povinnost účtovat o odložené dani účetním jednotkám, které tvoří konsolidační celek a účetním jednotkám, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Problematika odložené daně často činí problémy pro svou složitost nejen účetním jednotkám, ale také auditorům a daňovým poradcům. Řešení některých sporných otázek se ujala i Národní účetní rada, která k této problematice vydala čtyři interpretace týkající se právě odložené daně.

Odložená daň odstraňuje nesoulady mezi účetními a daňovými předpisy a tím v podstatě zvyšuje vypovídací schopnost finančních výkazů. Zároveň napomáhá věrně a poctivě zachytit hospodaření podniku a předejít tím možným ekonomickým problémům, jež by mohly nastat v případě, že by došlo k rozdělení celého disponibilního zisku bez ohledu na budoucí vývoj.

Téma odložené daň je poměrně obávané a i přes výše uvedené skutečnosti některé účetní jednotky této problematice nevěnují přílišnou pozornost.

Cílem této práce je vysvětlit aspekty a principy odložené daně a aplikovat teoretické poznatky jejího výpočtu na podmínky průmyslového koncernu. Dále pak zanalyzovat, jak postupuje mezinárodní auditorská společnost při testování odložené daně.

Práce je rozdělena do tří částí. V první z nich bude charakterizována odložená daň, popsány a vysvětleny metody výpočtu a účtování o odložené dani. Dále zde budou uvedeny právní normy, které odloženou daň upravují. Tato část bude psána formou literární rešerše.

V druhé části bude představena společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s., na které bude prakticky demonstrována problematika odložené daně. Hlavní náplní této části bude především podrobná analýza jednotlivých titulů, které vedou ke vzniku odložené daně a dále pak kalkulace celkové odložené daně.

Ve třetí části této práce bude čtenář seznámen s posláním a smyslem auditu, bude zde představena úloha auditora a auditorské přístupy a procedury. Dále zde budou uvedeny konkrétní postupy, které auditor používá při testování odložené daně.

2 TEORETICKÁ A PRÁVNÍ VÝCHODISKA ODLOŽENÉ DANĚ

V této kapitole budou vysvětleny teoretické aspekty odložené daně, její podstata a význam, metody výpočtu, vybrané tituly vedoucí ke vzniku odložené daně, a také právní úprava odložené daně.

2.1 Podstata a význam odložené daně

Daň z příjmů má v účetnictví dvojí podobu, a to *daň z příjmů splatnou* a *daň z příjmů odloženou*. Splatná daň z příjmů je vypočtena ze zdanitelného zisku a představuje pro účetní jednotku povinnost odvést do státního rozpočtu daň v souladu se zákonem o dani z příjmů. Výše splatné daně z příjmů se pak zjistí ze základu daně s použitím sazby daně z příjmů stanovené zákonem o daních z příjmů pro sledované účetní (a daňové) období, přičemž zjištění základu daně a samotné daňové povinnosti se děje mimo oblast účetnictví. Splatná daň se člení podle činnosti na činnost běžnou a mimořádnou.

Odložená daň z příjmů je termínem ryze účetním, nikoliv daňovým, jak se může na první pohled zdát a nemá žádný vliv na placení daně z příjmů.

„Ve výkazu zisku a ztráty jsou položky pro mnohé se zavádějícím názvem odložená daň z příjmů za běžnou činnost (řádek 51) a odložená daň z příjmů z mimořádné činnosti (řádek 57). Název těchto dvou položek evokuje pozdější daňovou povinnost, přesto odložená daň nepředstavuje odklad závazku účetní jednotky zaplatit daň z příjmu státu. Daňové povinnosti se ve výsledovce věnují položky splatná daň z příjmů za běžnou činnost a splatná daň z příjmů z mimořádné činnosti. Odložená daň (závazek nebo pohledávka) je ryze účetní pojem, který má svůj praktický význam.“¹

Předpokladem účtování o odložené dani jsou *přechodné rozdíly*, které vznikají mezi odlišným účetním a daňovým pohledem na některé položky rozvahy. Odložená daň z příjmů tedy eliminuje zkreslení výsledku hospodaření běžného období, jež je způsobeno vlivem odlišných daňových podmínek pro zahrnutí účetních nákladů, resp. výnosů do základu daně z příjmů.

V účtování o odložené dani lze také nalézt naplnění hlavních obecně uznávaných účetních předpokladů, jimiž jsou:

¹ VANČUROVÁ, Pavlína. Odložená daň v praxi. *Účetnictví v praxi* [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=\\$index=87](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=$index=87)

- *Akruální princip* (princip časové souvztáznosti, jež požaduje zachycení transakcí a jiných událostí v období vzniku bez ohledu na okamžik splacení),
- *Zásada věrného zobrazení* (snaha o věrný a poctivý obraz v účetní závěrce),
- *Zásada opatrnosti* (při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření),
- *Předpoklad nepřetržitého trvání podniku*.

Smyslem odložené daně „je přiřazení nákladu na daň z příjmu do správného účetního období a ve správné výši, a to bez ohledu na daňový zákon“.² Právě odlišná daňová uznatelnost mnohých účetních nákladů (či výnosů) je příčinou toho, že základ daně z příjmů neodpovídá účetnímu výsledku hospodaření z účetní závěrky. K odstranění této nesrovnalosti má přispět odložená daň, kterou se prakticky dodaní veškeré *přechodné rozdíly*, které vznikají vlivem odlišného účetního a daňového pohledu na některé účetní položky.

„Koncept odložené daně byl v podstatě založen na asymetrii mezi výpočtem účetního zisku a splatné daně. Tato asymetrie spočívá v tom, že ačkoliv výpočet splatné daně z příjmů v mnohých daňových systémech vychází z účetního zisku před zdaněním, je obvykle pro účely výpočtu finální splatné daně dále upravován.“³

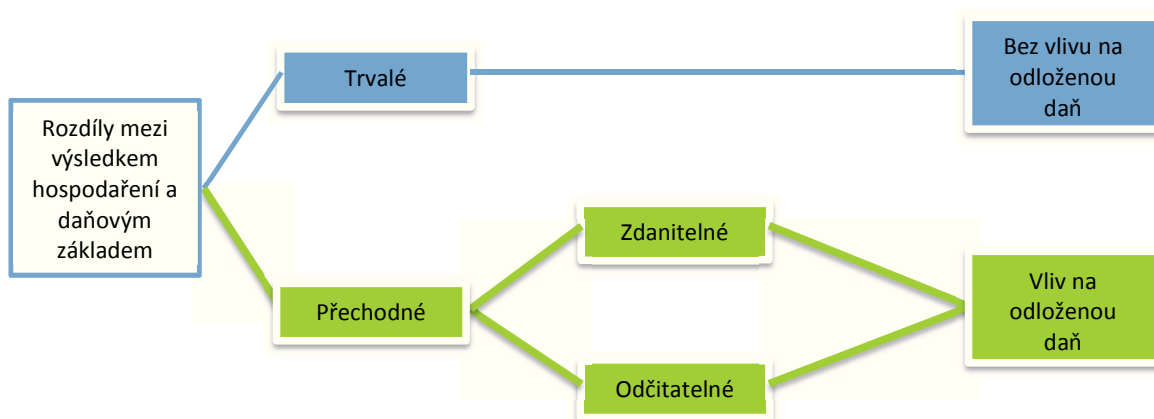
Přechodné rozdíly (*temporary differences*) jsou z pohledu daňového položky uznatelné, ale v jiném období, než byly zaúčtovány (tj. v budoucnosti, např. při zaplacení).

Spolu s přechodnými rozdíly vznikají i **rozdíly trvalé** (*permanent differences*). Ty spočívají v tom, že náklady (výnosy) zachycené v účetnictví nebudou nikdy daňově uznatelné, jelikož se nejedná z hlediska zákona o daních z příjmů náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Jako příklad lze uvést náklady na reprezentaci, cestovné nad limit, dědická či darovací daň. Tyto rozdíly pak nejsou předmětem odložené daně. Tato skutečnost je znázorněna v Schématu 2.1 – Trvalé a přechodné rozdíly.

² ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3. vyd. Praha: Grada, 2011, 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8., str. 194

³ VÁCHA, Pavel. Teoretický koncept odložené daně. *Auditor*. 2012, roč. 19, str. 8-10. ISSN: 1210-9096.

Schéma 2.1 – Trvalé a přechodné rozdíly



Zdroj: JANOŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů* (2007), strana 11.

Zpracování: Vlastní

Jak je patrné ze Schématu 2.1, existují dvě skupiny přechodných rozdílů.

Zdanitelné / připočitatelné přechodné rozdíly (taxable temporary differences) jsou takové rozdíly, které vedou k budoucí úpravě základu daně směrem nahoru – zvyšují tedy výsledek hospodaření a vedou tak k účtování o **odloženém daňovém závazku**. Nejčastějším důvodem jejich vzniku je situace, kdy účetní zůstatková hodnota dlouhodobého majetku je vyšší než daňová zůstatková hodnota. „*Odložený daňový závazek především představuje kumulované daňové nevýhody.*“⁴

Odčitatelné přechodné rozdíly (deductible temporary differences) jsou takové rozdíly, které vedou k budoucí úpravě základu daně směrem dolů – snižují tedy výsledek hospodaření a vedou tak k účtování o **odložené daňové pohledávce**. Vznikají například z rozdílu mezi nižší účetní a vyšší daňovou hodnotou zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, dále z důvodů tvorby účetních opravných položek k zásobám, k pohledávkám, která má dopad na jejich nižší účetní hodnotu oproti daňové, z tvorby účetních rezerv, apod.

2.2 Právní úprava odložené daně v České republice

Odložená daň je v České republice v současnosti upravena následujícími právními předpisy:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví,

⁴ PELÁK, Jiří: Interpretace odložené daně. *Auditor*, 2012, roč. 19, č. 4, str. 11-13. ISSN: 1210-9096.

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Odložené daně se týkají zejména §10, §17 a §59 této vyhlášky, (dále jen „Vyhláška“)
- Český účetní standard pro podnikatele č. 003 - Odložená daň,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Subjekty, které mají povinnost účtovat, a vykazovat odloženou daň vymezuje Vyhláška.

„O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu (§ 18 odst. 3 zákona). Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.“⁵

Legislativa týkající se odložené daně se v průběhu let měnila. V následující tabulce jsou shrnuty legislativní úpravy odložené daně v rámci účetních předpisů v České republice.

Tabulka 2.1 – Etapy legislativních úprav odložené daně v ČR

Období	Účtování o odložené dani	Povinnost účtování	Zohledněné rozdíly	Metoda výpočtu
Do roku 1992	NE	-	-	-
1993 – 2000	ANO	Podniky ve skupině	Účetní a daňové odpisy	Závazková metoda, výsledkový přístup
2001	ANO	Podniky ve skupině	Účetní a daňové odpisy, nepovinně další	Závazková metoda, výsledkový přístup
2002	ANO	Podniky ve skupině a povinně auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda, rozvahový přístup
Od roku 2003	ANO	Konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda, rozvahový přístup

Zdroj: JANOŠKOVÁ, Jana. Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů (2007), str. 27.

Zpracování: Vlastní

⁵ Zdroj: Vyhláška č. 500/2002, Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

2.2.1 Interpretace Národní účetní rady

Jak již bylo zmíněno, téma odložená daň činí v praxi účetním jednotkám potíže a pro svou složitost vyvolává řadu odborných otázek. „*Na obranu účetních jednotek je třeba říci, že zejména v případech komplexnějších situací, jako například konsolidace, různé funkční měny, investiční pobídky či restrukturalizace a transakce s dopadem na vlastní kapitál, může být odložená daň opravdu těžkým účetním oříškem a často si s ní i řada z nás auditorů, láme hlavu.*“⁶

Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování. Jejími členy jsou Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická, zastoupená Fakultou financí a účetnictví. Od konce roku 2004 pak připravuje interpretace českých účetních předpisů s cílem pomoci účetním jednotkám při hledání správného řešení účtování a vykazování specifických transakcí a zvýšit tak úroveň účetního výkaznictví a jeho použitelnost pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek.

Národní účetní rada vydala tyto interpretace týkající se odložené daně:

- I – 1 – Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv,
- I – 2 – Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech,
- I – 4 – Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence,
- I – 9 – Odložená daň – První vykazování.

2.3 Právní úprava odložené daně dle IAS 12 – Daně ze zisku

Mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisku upravuje jak daň splatnou, tak odloženou. Přičemž velká část tohoto standardu je věnována právě odložené dani. IAS 12 stejně jako ČÚS používá pro vyjádření odložené daně metodu závazkovou založenou na rozvahovém přístupu.

Standard vymezuje pojmy *Daňová základna aktiva* a *daňová základna závazku*. Definice těchto pojmů je podrobnější než kompatibilní pojem v české legislativě⁷.

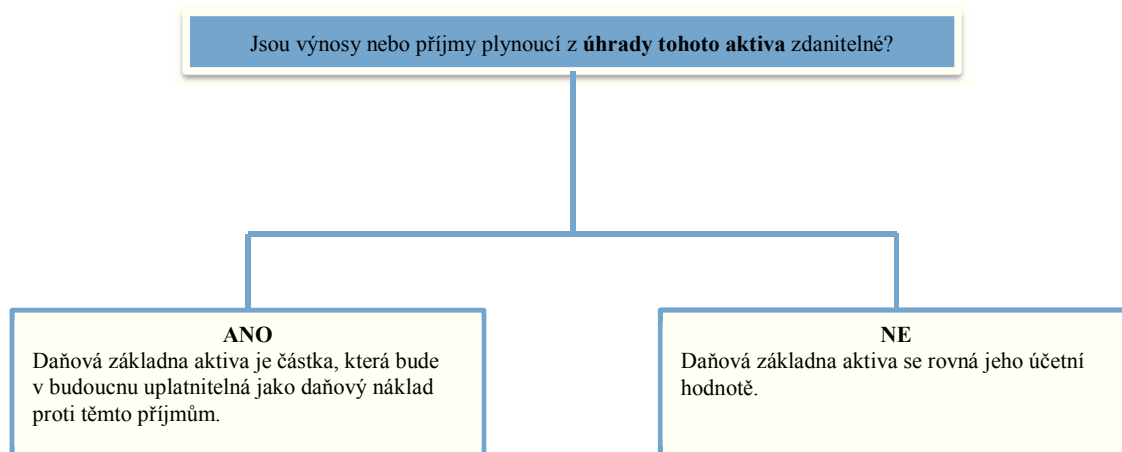
Daňová základna aktiva je částka přiřaditelná k takovému aktivu pro daňové účely proti zdanitelnému ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický

⁶ VÁCHA, Pavel. Teoretický koncept odložené daně. *Auditor*. 2012, roč. 19, str. 8-10. ISSN: 1210-9096.

⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §59

užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto užitky nebudou zdanitelné, daňová základna se rovná jeho účetní hodnotě (daňově nejsou uznatelné opravné položky k aktivům, odlišné odepisování účetní a daňové apod.).

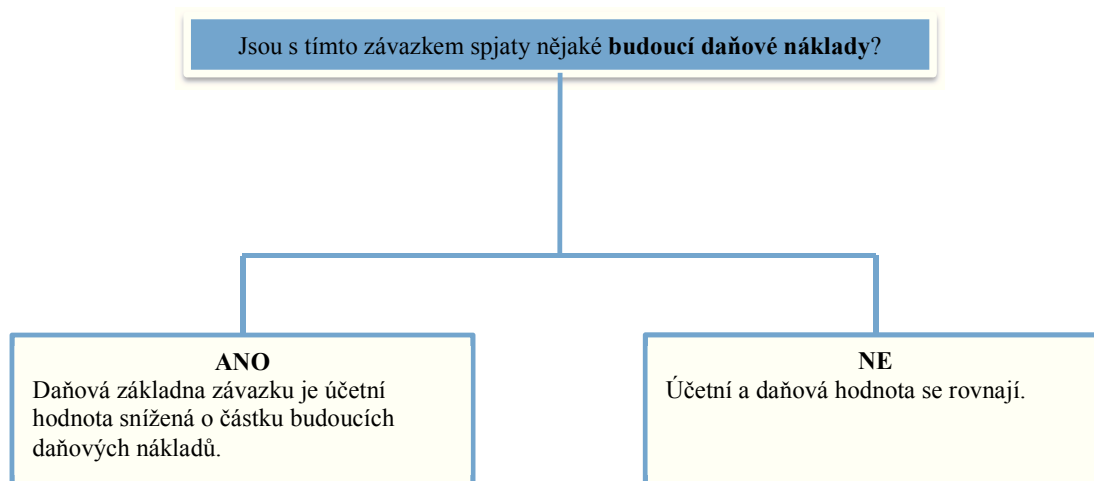
Obrázek 2.1 - Zjišťování daňové základny aktiva v souladu s IAS 12



Zpracování: Vlastní

Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snižená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek, v budoucích obdobích. V případě výnosů příštích období je daňovou základnou účetní hodnota snižená o částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucnu (uplatnění srážkové daně u výnosů, které jsou účetně časově rozlišitelné apod.).

Obrázek 2.2 - Zjišťování daňové základny závazku v souladu s IAS 12



Zpracování: Vlastní

Dále standard stanoví *přechodné rozdíly* jako rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Mohou být *zdanitelné* (vyústí v odložený daňový závazek) a *odčitatelné* (vyústí v odloženou daňovou pohledávku). Většina přechodných rozdílů vzniká z důvodu zahrnutí nákladů a výnosů pro účetní účely do jiného období, než pro účely vyjádření zdanitelného zisku. Tyto přechodné rozdíly jsou pak označovány jako *časové rozdíly*. Jako příklady standard uvádí:

- úrokový výnos je pro účely účetnictví časově rozlišován, zdaněn může být na základě peněžních toků (daňová základna rovna nule),
- náklady příštích období byly daňově uplatněny na bázi peněžních toků, pro účely účetní jsou časově rozlišeny,
- tržby z prodeje zboží jsou pro určení účetního zisku zahrnovány v okamžiku dodání zboží, pro účely daňové v okamžiku inkasa peněz.

Dále mohou přechodné rozdíly vznikat v případech, kdy nedochází ke vzniku časových rozdílů, tedy jsou zachyceny rozvahově. Dochází k tomu například, když jsou-li aktiva již přeceněna, ale neprovádějí se úpravy pro daňové účely. Aktiva jsou vykázána v reálné hodnotě, budoucí úhrada účetní hodnoty aktiva způsobí účetní jednotce zdanitelný ekonomický prospěch, částka uplatnitelná pro daňové účely se bude lišit od tohoto prospěchu. Rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou je přechodný rozdíl, který způsobuje odložený daňový závazek či pohledávku.

Co se týče *zveřejnění*, v účetní závěrce by měly být zveřejněny tyto položky:

- splatné daňové náklady (výnosy),
- všechny úpravy daní vztahující se k minulému období,
- odložené daňové náklady (výnosy) a to i vzniklé v důsledku změny daňových sazeb,
- částky užitku vznikajících z předchozí nevykázané daňové ztráty, daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu, ke snížení odloženého daňového nákladu,
- odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dřívějšího snížení odložené daňové pohledávky,

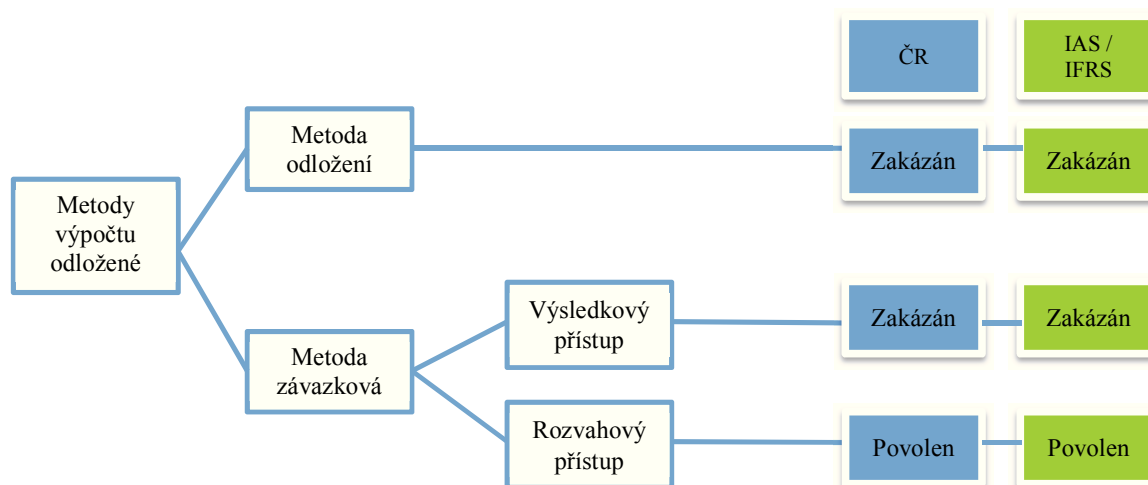
- dopady změn účetních zásad nebo korekce zásadních chyb na odloženou daň
- souhrnná splatná a odložená daň vztahující se k položkám, které se zúčtují ve prospěch nebo vrub vlastního kapitálu,
- částka nevykázané daňové ztráty či daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného daňového nákladu,
- částka nevykázané daňové ztráty či daňového odpočtu nebo přechodných rozdílů z předchozího období, které jsou použity ke snížení splatného i odloženého daňového nákladu,
- odložený daňový náklad vznikající v důsledku snížení nebo zrušení dřívějšího snížení odložené daňové pohledávky. [1]

2.4 Metody výpočtu odložené daně

Existují dva základní přístupy k výpočtu odložené daně. Ty se liší v sazbě daně z příjmu, jež je pro výpočet odložené daně použita. Prvním přístupem je **metoda odložení** (*deferral method*), která spočívá ve zdůraznění skutečnosti, že dochází k přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základů daně z daného účetního období do období budoucího. Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně *platná v období*, ve kterém daná položka ovlivnila výsledek hospodaření (změny v daňové sazbě se tedy neupravují). Metoda odložení nebyla nikdy využitelná dle českých účetních předpisů. Dle IAS 12 (Daně ze zisku / Income Taxes) byla tato metoda povolena do 31. 12. 1997. Od 1. 1. 1998 je tato metoda zakázána i z pohledu Mezinárodních účetních standardů.

Druhou, dnes využívanou, metodou je **závazková metoda** (*liability method*), která zdůrazňuje skutečnost, že odložená daň bude placena v pozdějším období a použije se proto sazba daně platná pro to období, ve kterém bude výnos či náklad zohledněn pro stanovení základu daně. Tato metoda s sebou nese určitá úskalí. Prvním je nemožnost jednoznačně určit období, kdy dojde k zohlednění jednotlivých přechodných rozdílů a druhé, že není s jistotou známá sazba daně pro následující období. Jak je patrné z Obrázku 2.2, se závazkovou metodou se pojí dva přístupy výpočtu odložené daně – výsledkový a rozvahový přístup.

Schéma 2.2 – Metody výpočtu odložené daně



Zdroj: JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů* (2007), str. 11.

Zpracování: Vlastní

Závazková metoda výsledkového přístupu (income statement liability method)

je založena na sledování rozdílů mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy – vychází tedy především z výsledkových účtů.

Závazková metoda rozvahového přístupu (balance sheet liability method)

je založena na přechodných rozdílech rozvahových položek – mezi účetní a daňovou hodnotou. Tato metoda je používána v České republice na základě § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a také v rámci Mezinárodních účetních standardů na základě IAS 12. [4]

2.4.1 Výpočet odložené daně

Metoda výpočtu odložené daně je založena na závazkové metodě a vychází z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou je z toho důvodu, že bude uplatněna (placena či ušetřena) v pozdějším období.

„Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k hospodářskému výsledku zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v budoucím období, a proto se při výpočtu používá sazba daně z příjmů platná pro budoucí období, kdy bude

*pohledávka či závazek z odložené daně uplatněn.*⁸

Pro správný výpočet odložené daně je třeba správně vymezit přechodné rozdíly, které jsou zdanitelné (odložený daňový závazek) a odčitatelné (odložená daňová pohledávka). V případě odložené daňové pohledávky je třeba respektovat zásadu opatrnosti. Účtuje se o ní jen tehdy, pokud základ daně, proti kterému bude možno využít rozdíly, bude dosažitelný.

Částka odložené daně se vypočte jako *součin výsledného přechodného rozdílu (PR) a sazby daně z příjmů (S)*, která je stanovena zákonem o daních z příjmů *pro následující období*. Výpočet lze stanovit vzorcem:

$$OD = PR \cdot S, \quad (1.1)$$

kde *OD* je odložená daň, *PR* je výsledný přechodný rozdíl a *S* je sazba daně podle zákona o daních z příjmů.

Dojde-li ke *změně sazby daně*, pak dle § 59 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., musí být zůstatek účtu v účtové skupině 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* přepočítán novou sazbou daně z příjmů a vzniklý rozdíl pak záúčtován jako snížení účtu odložené daně (*účtová skupina 48*), prostřednictvím účtové skupiny 59 – *Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů*.

$$OD_{NOVÁ_SAZBA} = (OD_{STARÁ_SAZBA} : S_{STARÁ_SAZBA}) \cdot S_{NOVÁ_SAZBA} \quad (1.2)$$

Až po tomto výpočtu se bude zjišťovat odložená daň za uzavírané období.

2.5 Účtování o odložené dani

O odložené dani dle českých účetních předpisů účtují ty účetní jednotky, které *tvorí konsolidační celek* a ty, které *sestavují účetní závěrku v plném rozsahu*. Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 18 odst. 3 jsou povinny sestavit účetní závěrku v plném rozsahu všechny účetní jednotky, které mají povinný audit a všechny akciové společnosti. Z toho vyplývá, že je-li účetní jednotka auditována, pak musí účtovat o odložené dani. Neauditované účetní jednotky pak mohou stanovit svou vnitropodnikovou směrnicí, zda o odložené dani budou účtovat a vykazovat ji.

⁸ ŽÁROVÁ, Marcela. Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*, 2010, roč. 5, č. 1, str. 6-28. ISSN 2053-4094.

V prvním roce účtování o odložené dani má účetní jednotka komplikovanější situaci, jelikož bude účtovat nejen o odložené dani v daném roce, ale rovněž musí vypočítat i odloženou daň vztahující se k předchozím obdobím. Znamená to, že v prvním roce se musí odložená daň rozdělit na daň vztahující se:

- k předchozím obdobím,
- k aktuálnímu (prvnímu) období zjišťování odložené daně.

Při prvním účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na příslušném účtu účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*.

Odložená daň, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 59 – *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. **V následujících letech** se na příslušném účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* účtuje buď zvýšení či snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.

O odloženém daňovém závazku se účtuje na vrub příslušného účtu skupiny 59 – *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*. **O odložené daňové pohledávce** účetní jednotka účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*.

2.6 Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně

Operace související s odloženou daní se provádějí na základě řádně provedené inventarizace a v souladu s vnitřními účetními směrnici účetní jednotky. Prověřuje se zejména výše a existence jednotlivých titulů pro vznik odložené daně a ověření pravděpodobnosti *dosažení dostatečného základu daně*. Toto se týká odložené daňové pohledávky, kdy je třeba ověřit, zda základ daně umožní využít část nebo celé odložené daňové pohledávky. Pokud základ daně nebude dostatečný, je třeba snížit účetní hodnotu

odložené daňové pohledávky a to do výše zůstatku, v jakém je pravděpodobné, že bude dosažitelný dostatečný základ daně.

V Tabulce 2.2 jsou uvedeny nejčastější důvody vzniku odložené daně.

Tabulka 2.2 – Nejčastější důvody vzniku odložené daně

Zjištění z rozvahových účtů	
Odložený daňový závazek	<ul style="list-style-type: none"> - vyšší účetní zůstatková cena než daňová zůstatková cena - pohledávka z nezaplacené vystavené faktury za smluvní pokutu nebo za úroky z prodlení
Odložená daňová pohledávka	<ul style="list-style-type: none"> - vyšší daňová zůstatková cena než účetní hodnota odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku - vyšší daňová základna než účetní hodnota aktiv, způsobená tvorbou účetních opravných položek k aktivům, z nichž v budoucnu vznikne daňově uznatelný náklad - konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které budou v budoucnu daňově uznatelné - závazky ze zaúčtovaných daňově uznatelných nákladů, které však nebyly zaplacený a jejichž daňová uznatelnost závisí na zaplacení - závazky z daňově neuznatelných nákladů, které budou v budoucnosti uhrazeny jinou osobou či s nimi budou souviset zdanitelné příjmy, které bude možno ze základu daně vyloučit
Bez vlivu	<ul style="list-style-type: none"> - konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které nebudou v budoucnosti daňově uznatelné - konečný zůstatek zákonné rezervy

Zdroj: SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností (2012), str. 91.

Zpracování: Vlastní

2.7 Problémy při auditu odložené daně

Výpočet odložené daně je obvykle součástí závěrkových operací. Je přitom žádoucí, aby tento proces, jeho rizika a kontroly byly předmětem zkoumání auditora. Odložená daň může být chybně vykázána např. z důvodu chybné interpretace nebo aplikace daňových předpisů či chybou v samotném výpočtu odložené daně.

Pro auditora je pak důležité, aby porozuměl jednotlivým titulům, které vedou k účtování o odložené dani, a správně posoudil všechny skutečnosti, které s nimi souvisí. Auditor samozřejmě musí perfektně znát podnikatelské prostředí klienta. Protože každá společnost je něčím specifická, nemusí být samotné porozumění snadná záležitost. Při kontrole odložené daně je důležitá komunikace s klientem, který v rámci závěrkových operací připravuje kalkulaci odložené daně.

„Odhalení významné chyby ve výpočtu celkové daně z příjmů (tj. agregace splatné a odložené daně) je až překvapivě jednou z nejčastějších chyb, které může auditor i bez detailních znalostí daňových předpisů odhalit.“⁹

Další možná úskalí mohou auditora potkat při transakcích s podnikem, kdy je podnik předmětem znaleckého ocenění. Z titulu znaleckého ocenění vzniká odložená daň a auditor, jež je za stanovení odložené daně zodpovědný a pro nějž je znalecký posudek jedním z podkladů pro její ověření, má v některých případech problém rozlišit, zda je vliv odložené daně již zahrnut ve znaleckém posudku či nikoliv. Je třeba poznamenat, že znalec není obvykle zodpovědný za stanovení odložené daně. Většina posudků tedy vliv odložené daně nezahrnuje.[8]

2.8 Shrnutí

Koncept odložené daně je poměrně složitý. Výše uvedený text měl pomoci mimo jiné vyvrátit „mýtus“, že odložená daň vzniká v situaci, kdy účetní jednotce finanční úřad prodlouží lhůtu pro podání daňového přiznání a zaplacení daně.

Jak bylo vysvětleno, smyslem odložené daně je přiřazení nákladu na daň z příjmu do správného účetního období a ve správné výši, bez ohledu na daňový zákon.

Je velmi pravděpodobné, že se mnoho auditorů ocitlo v situaci, kdy se při vysvětlování čísel souvisejících s odloženou daní setkali pouze s nepochopením a nechápavými pohledy. Je to dáno tím, že účetním jednotkám chybí znalosti z této oblasti, protože se jedná o velmi obávané téma. Pravdou je, že odložená daň může v některých společnostech být tvrdým oříškem, zejména v komplexnějších případech, jako jsou konsolidace, investiční pobídky či restrukturalizace.

Společnosti by tedy měly mít vyšší povědomí o této problematice, čehož by se dalo dosáhnout například navštěvováním seminářů, jež jsou na tuto problematiku zaměřeny. Kdyby společnosti projevíly zájem o prohlubování znalostí z této oblasti, jistě by k tomuto tématu byly vydány další publikace, odborné články, a podobně.

⁹ MOLL, Václav: Praktické otázky auditu odložené daně. *Auditor*, 2012, roč. 19, č. 4, str. 24-26. ISSN: 1210-9096.

3 PRAKTICKÁ APLIKACE KONCEPTU ODLOŽENÉ DANĚ V PRŮMYSLOVÉM KONCERNU

V úvodu této kapitoly bude představena společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s., ve které bude následně aplikován koncept odložené daně. Informace o společnosti byly čerpány z výroční zprávy. Dále zde budou analyzovány jednotlivé tituly, které vedou ke vzniku odložené daně. V závěru této kapitoly pak bude obsažena kalkulace celkové odložené daně. Pro přehlednost a snadnější orientaci, budou v kapitole použity tabulky. Zdroje pro zpracování této kapitoly budou: výroční zpráva společnosti z roku 2012, obrátová předvaha, výkazy, kalkulace odložené daně pro účely auditu.

3.1 Představení Společnosti TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s.

Společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s. je pokračovatelem dlouhodobé tradice hutní výroby v Těšínském Slezsku. Třinecká huť byla založena Těšínskou komorou arcivévody Karla Habsburského v roce 1839. Dnes je společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s. největší českou hutí s domácím kapitálem a také nejvýznamnější dceřinou společností MORAVIA STEEL a. s. Společně tvoří jedno z předních průmyslových uskupení v České republice. Strategií společnosti TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s. je „dynamické zvyšování podílu dlouhých válcovaných výrobků s vyšší přidanou hodnotou a její řízení v budovaných výrobních řetězcích“. Postupná diverzifikace výrobního portfolia snižuje závislost na výkyvech trhu.

Společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s. ročně vyrábí v uzavřeném hutním cyklu zhruba 2,5 milionu tun oceli. To představuje téměř polovinu současné celkové produkce oceli v ČR. Hlavní výrobní portfolio tvoří především dlouhé válcované výrobky – válcovaný drát, tvarová ocel, speciální tyčová ocel, tažená ocel, kolejnice, široká ocel, bezešvé trubky a hutní polotovary. Dalšími výrobky jsou koks a doprovodné produkty vznikající při jeho výrobě, dále umělé hutné kamenivo a granulovaná struska.

Výrobní provozy zahrnují kompletní cyklus od výroby koksu po finální za tepla válcovaný ocelový produkt. Provoz koksochemická výroba sestává ze dvou koksárenských baterií. Vyrobený koks je používán ve vlastních vysokých pecích spolu s rudnou vsázkou připravenou ve dvou aglomeracích. Vyrobené surové železo zpracovává kyslíková

konvertorová ocelárna vybavená kompletní pánvovou metalurgií a dvěma zařízeními pro plynulé odlévání oceli – blokovým a sochorovým. Ocel je vyráběna i v elektroocelárně.

Bloky, sochory a v menší míře i ingoty z oceláren tvoří vsázku pro provozy válcoven v Třinci – válcovnu předvalků a hrubých profilů, střední trať, válcovny drátu a jemných profilů – a také pro válcovnu trub v Ostravě a univerzální válcovnu v Bohumíně. Kontislitky a ingoty jsou také dodávány k dalšímu zpracování do kladenské Sochorové válcovny TŽ, a.s. Doprovodné produkty, vznikající v hutní výrobě, zpracovává provoz druhotných surovin na umělé kamenivo a další stavební materiál.

Do skupiny patří také společnosti, které jsou součástí výrobních řetězců společnosti TRINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s., nebo poskytují služby v rámci skupiny i mimo ni. Společnost TRINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s., má kapitálovou účast ve 29 společnostech, ve dvaadvaceti z nich má postavení jediného nebo majoritního akcionáře či společníka. Nejnovějšími akvizicemi jsou akciové společnosti ŽDB DRÁTOVNA a.s. v Bohumíně a DALSELV DESIGN a.s. v Ostravě. Společnost ŽDB DRÁTOVNA a.s. dále rozšiřuje drátovenský výrobní řetězec skupiny, když zpracovává třinecký válcovaný drát. Její provozy zahrnují tažírnu nepatentovaného drátu pro výrobu spojovacích součástí, svařovacích a lesklých drátů i tažírnu patentovaného drátu určeného pro výrobu lan, pružinových a kartáčekových drátů a výrobu ocelových kordů do pneumatik i do tlakových hadic. V lanárně jsou vyráběna lana používaná v dolech, v rybářském průmyslu, dále vázací a speciální lana a také lana pro lanové dráhy. Provoz pérovny a drátěné výroby se zaměřuje na výrobu tlačných, zkrutných i tvarových pružin a také na výrobu kovových tkanin, jehel i plombovacích lanek. Společnost DALSELV DESIGN a.s. se zabývá především rekonstrukcemi a modernizacemi koksárenských baterií, přičemž zajišťuje kompletní servis od zpracování projektové a výrobní dokumentace přes výrobu až po supervizi na samotných stavbách.

V rámci skupiny jsou výrobní kapacity umístěny v Třinci, Kladně, Starém Městě u Uherského Hradiště, Bohumíně, České Vsi u Jeseníku, Ostravě, Dobré u Frýdku-Místku, Kyjově, Radomsku v Polsku a Miskolci v Maďarsku.

Za celou svou dosavadní historii vyrobila společnost TRINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s., 170 mil. tun oceli a z ní válcovaných výrobků, které dlouhodobě nacházejí své uplatnění nejen na domácím trhu, ale i po celém světě. Více než polovina roční produkce kvalitních ocelových výrobků, označených firemní značkou tří kladívek v kruhu, směřuje k zákazníkům z více než 50 zemí celého světa.



TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY

3.2 Tituly pro odloženou daň v TŘINECKÝCH ŽELEZÁRNÁCH, a.s.

Společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. (dále jen „TŽ“) je povinna dle českých předpisů účtovat o odložené dani – tvoří konsolidační celek a sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Odložená daň je zaúčtována do výkazu zisku a ztráty s výjimkou případů, kdy se vztahuje k položkám účtovaným přímo do vlastního kapitálu a je také zahrnuta do vlastního kapitálu.

Tituly pro odloženou daň jsou v TŽ následující:

1. Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku
2. Uplatnitelná daňová ztráta
3. Účetní rezervy
4. Opravné položky
5. Komplexní náklady příštích období
6. Úroky z depozita
7. Přecenění realizovatelných cenných papírů

Jednotlivé tituly budou analyzovány k datu 31. 12. 2012, přičemž každému titulu bude věnována samostatná podkapitola. *V následujícím textu nebudou použity skutečné údaje TŽ, ale hodnoty vynásobené náhodnými koeficienty.* Hodnoty budou uváděny v tis. Kč.

3.2.1 Analýza rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku je v českých poměrech nejznámějším titulem pro vznik odložené daně.

Tento rozdíl lze zjistit porovnáním údajů z registrů dlouhodobého majetku s ročními účetními a daňovými odpisy. TŽ má tento registr velice rozsáhlý, takže není možné

zanalyzovat každou položku z registru dlouhodobého majetku zvlášť. Lze ale uvést příklad pro představu, jaké údaje lze z tohoto registru vyčíst. Registr dlouhodobého majetku s ročními účetními odpisy i registr dlouhodobého majetku s ročními daňovými odpisy vygeneruje systém SAP, ve kterém TŽ účtují. Ukázky z těchto registrů demonstrují Tabulky 3.1 a 3.2.

Tabulka 3.1 - Ukázka z registru dlouhodobého majetku s ročními účetními odpisy

Třídírna vápence	tis. Kč
Pořizovací cena	2 123
Kumulovaný odpis k 1. 1. 2012	1 567
Zůstatková cena k 1. 1. 2012	556
Roční odpis (2012)	38
Kumulovaný odpis k 31. 12. 2012	1 605
Zůstatková cena k 31. 12. 2012	518

Zpracování: vlastní

Jak vyplývá z Tabulky 3.1, lze z registru dlouhodobého majetku s ročními účetními odpisy vyčíst pořizovací cenu dlouhodobého majetku – v tomto případě třídírný vápence, kumulovaný odpis a zůstatkovou cenu k datu otevření účetních knih, dále výši ročního odpisu a kumulovanou výši odpisů k datu uzavření účetních knih (vypočte se jako součet kumulovaného odpisu k datu otevření účetních knih a ročního odpisu), a nakonec účetní hodnotu dlouhodobého majetku, tedy zůstatkovou cenu.

Tabulka 3.2 - Ukázka z registru dlouhodobého majetku s ročními daňovými odpisy

Třídírna vápence	tis. Kč
Pořizovací cena	2 123
Kumulovaný odpis k 1. 1. 2012	1 890
Zůstatková cena k 1. 1. 2012	233
Roční odpis (2012)	72
Kumulovaný odpis k 31. 12. 2012	1 962
Zůstatková cena k 31. 12. 2012	161

Zpracování: vlastní

Jak je patrné z Tabulky 3.2, registr dlouhodobého majetku s ročním daňovými odpisy poskytuje stejný druh informací jako registr majetku s ročními účetními odpisy.

Z Tabulek 3.1 a 3.2 dále vyplývá, že je zde rozdíl ve výši 357,- tis. Kč (= 518 tis. Kč – 161 tis. Kč) mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého

majetku. Účetní zůstatková cena je vyšší než daňová zůstatková cena, vzniká zde tedy přechodný rozdíl vedoucí ke vzniku *odloženého daňového závazku*.

Jedná se ovšem jen o jednu položku z velmi rozsáhlého registru majetku. Následující Tabulka č. 3.3 poskytne celkové sumy z obou registrů.

Tabulka 3.3 – Celkové sumy z registrů majetku

	tis. Kč
Hodnota majetku	25 132 800
Kumulované účetní odpisy	16 605 600
Účetní zůstatková cena	8 527 200
Kumulované daňové odpisy	20 644 800
Daňová zůstatková cena	4 488 000
Rozdíl mezi ÚZC a DZC	4 039 200

Zpracování: vlastní

Dle Tabulky 3.3 je celkový rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou 4 039 200 tis. Kč, přičemž účetní zůstatková cena je vyšší než daňová, což vede ke vzniku *odloženého daňového závazku*.

Vyčíslení odloženého daňového závazku je následující: 4 039 200 tis. Kč x 19 % = 767 448 tis. Kč.

3.2.2 Analýza uplatnitelné daňové ztráty

Daňová ztráta je v našich podmínkách poměrně významnou odčitatelnou položkou. „Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“¹⁰ Znamená to tedy, že vykázeli společnost ztrátu např. za zdaňovací období 2010, může si ji uplatnit v následujících letech 2011 – 2015. O odložené daňové pohledávce je pak možné účtovat pouze v rozsahu předpokládaného uplatnění převedené daňové ztráty. V opačném případě o odložené daňové pohledávce není účtováno z důvodu dodržení zásady opatrnosti.

¹⁰ Zdroj: Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, §34/1

Příklad – daňová ztráta

Společnost EFG, a.s. vykázala v roce 2010 daňovou ztrátu ve výši 5 700 tis. Kč. Společnost na základě podnikatelského plánu předpokládá, že v následujícím účetním období dosáhne dostatečný zdanitelný zisk a daňovou ztrátu uplatní. Proto v běžném účetním období účtuje o odložené daňové pohledávce.

Tabulka 3.4 – Kalkulace odložené daně z titulu daňové ztráty pro rok 2010

	tis. Kč	Sazba daně (v %)	Odložená daň (tis. Kč)
Daňová ztráta	5 700	19	1 083
Celkem			1 083

Zpracování: vlastní

V roce 2011 společnost EFG, a.s. dosáhla zdanitelného zisku, ale uplatnila si jen část uplatnitelné ztráty a to 3 000 tis. Kč. Znamená to, že společnosti zbývá uplatnitelná ztráta ve výši 2 700 tis. Kč.

Tabulka 3.5 – Kalkulace odložené daně z titulu daňové ztráty pro rok 2011

	tis. Kč	Sazba daně (v %)	Odložená daň (tis. Kč)
Uplatnitelná ztráta	5 700	19	1 083
Uplatněná ztráta	3 000	19	570
Odložená daň	2 700	19	513

Zpracování: vlastní

Jak vyplývá z Tabulky 3.5, společnost EFG, a.s. se v roce 2011 sníží odložená daňová pohledávka z titulu ztráty na 513 tis. Kč.

V případě společnosti TŽ je výše uplatnitelné ztráty v roce 2012 1 487 938 tis. Kč a došlo k uplatnění daňové ztráty ve výši 1 300 000 tis. Kč. Společnost tedy z titulu ztráty účtuje o odložené daňové pohledávce ve výši 37 758 tis. Kč – kalkule viz Tabulka 3.14.

3.2.3 Analýza účetních rezerv

Přechodný rozdíl z rezerv vzniká v případech, kdy tvorba rezervy v příslušném zdaňovacím období není dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně

z příjmů, daňově uznatelným nákladem, ale v některém z následujících období se daňově uznatelným nákladem stane. Jako příklad lze uvést např. rezervu na záruční opravy (viz příklad) nebo rezervu na úroky z prodlení. Při výpočtu odložené daně z rezerv by měla být účetní jednotka opatrná, aby do výpočtu odložené daně nezahrnula i rezervy, které nikdy nebudou daňově uznatelným nákladem – jedná se o trvalé rozdíly.

Příklad na výpočet odložené daňové pohledávky z nedaňové rezervy

Účetní jednotka ABC, a.s. vyrábí a prodává výrobky s dvouletou záruční lhůtou. Ze zkušenosti ví, že náklady na záruční opravy (daňově účinné) tvoří cca 5 % obratu. V této výši vytváří rezervu na záruční opravy (daňově neúčinnou). V běžném účetním období činil obrat 5 mil. Kč. Z částky vytvořené rezervy na záruční opravy byla tvořena i odložená daňová pohledávka.

V následujícím účetním období činily náklady na záruční opravy fakturované dodavatelskou firmou jako služba 130 000 Kč. Rezerva byla řádně rozpuštěna.

Pro potřeby výpočtu odložené daně vycházela společnost z následujících sazeb daně z příjmů platných pro běžné a následující účetní období:

Tabulka 3.6 – Sazby daně z příjmů právnických osob pro účely příkladu

Období	20X1	20X2
Sazba DPPO	19 %	19 %

Zpracování: vlastní

Pozn.: Pro zjednodušení bude abstrahováno od DPH

Firma ABC, a.s. inkasovala tržbu ve výši 5 000 000,- Kč z prodeje výrobků na bankovní účet. Dále vytvořila účetní rezervu na záruční opravy ve výši 250 000,- (tedy 5 % z 5 000 000). Pak došlo k vyčíslení odložené daňové pohledávky ve výši 47 500,- Kč, čímž si účetní jednotka vytvořila „rezervu“ do budoucna, protože náklad na záruční opravy je daňově uznatelný a účetní jednotka bude při jeho vzniku mít nižší daňovou povinnost. Při provedení záruční opravy měla účetní jednotka daňově uznatelný náklad ve výši 130 000,- Kč, zároveň rozpustila rezervu na záruční opravu ve stejné částce a odúčtovala část odložené daňové pohledávky, která se vztahuje k čerpané rezervě ve výši 24 700,- Kč ($130\,000 \times 0,19$).

[15]

Tabulka 3.7 - Účtování¹¹

	Text	Kč	MD	D
1.	Tržby z prodeje výrobků + inkaso na běžný účet	5 000 000	221	601
2.	Tvorba rezervy na záruční opravy	250 000	554	459
3.	Vyčíslení odložené daňové pohledávky z nedaňové rezervy (250 000x0,19)	47 500	481	592
4.	Provedené záruční opravy + úhrada z běžného účtu	130 000	518	221
5.	Čerpání rezervy na záruční opravy	130 000	459	554
6.	Odúčtování odložené daňové pohledávky vztahující se k čerpané rezervě	24 700	592	481

Zpracování: vlastní

Zůstatek účetních rezerv k 31. 12. 2012 činil ve společnosti TŽ 101 167 tis. Kč. Tato suma se skládá např. z rezervy na zaměstnanecké odměny, na likvidaci budov či strojního zařízení. Z titulu účetních rezerv vzniká společnosti TŽ *odložená daňová pohledávka* ve výši 19 222 tis. Kč, viz Tabulka 3.8 – Kalkulace odložené daně z titulu účetních rezerv.

Tabulka 3.8 – Kalkulace odložené daně z titulu účetních rezerv

	tis. Kč	Sazba daně (v %)	Odložená daň (tis. Kč)
celková výše účetních rezerv	101 167	19	19 222
Celkem			19 222

Zpracování: vlastní

3.2.4 Analýza opravných položek

TŽ tvoří opravné položky k zásobám, přesněji k nedokončené výrobě, materiálu, polotovarům a výrobkům. Další vytvářené opravné položky se vztahují k dlouhodobému majetku a pohledávkám.

Opravné položky k zásobám představují klasický přechodný rozdíl mezi daňovou a účetní netto hodnotou těchto aktiv v rozvaze. Je zde vhodná tvorba odložené daňové pohledávky, neboť ztráta v souvislosti s prodejem či spotřebou zásob v budoucnosti je daňově účinná.

¹¹ Směrná účtová osnova – viz Příloha č. 1

Společnost TŽ tvoří opravnou položku k zásobám v celkové výši 563 089 tis. Kč, z čehož plyne odložená daňová pohledávka ve výši 106 987 tis. Kč, viz Tabulka 3.9 – Kalkulace odložené daně z titulu opravné položky k zásobám.

Tabulka 3.9 – Kalkulace odložené daně z titulu opravné položky k zásobám

	tis. Kč	Sazba daně (v %)	Odložená daň (tis. Kč)
Opravná položka k nedokončené výrobě	370	19	70
Opravná položka k materiálu	283 115	19	53 792
Opravná položka k polotovarům	219 604	19	41 725
Opravná položka k výrobkům	60 000	19	11 400
Celkem	563 089		106 987

Zpracování: vlastní

Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku jsou titulem pro účtování o odložené daňové pohledávce, neboť skutečnost, která byla důvodem účtování opravné položky, bude promítnuta do daňového základu, a to buď formou odpisů, nebo jako ztráta z prodeje tohoto majetku.

TŽ vytváří opravnou položku k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku ve výši 14 964 tis. Kč, z čehož plyne odložená daňová pohledávka ve výši 2 843 tis. Kč, viz Tabulka 3.11 - Souhrnná kalkulace odložené daně z titulu opravných položek.

Opravné položky k pohledávkám jsou poměrně komplikovaným titulem pro vznik přechodných rozdílů při výpočtu odložené daně. Je tomu tak z důvodu úpravy daňové uznatelnosti hodnoty pohledávky jako daňového základu. Společnost tak musí posuzovat jednotlivé pohledávky individuálně. Odloženou daň, která se vztahuje k tvorbě účetní opravné položky, je vhodné počítat v případě, kdy je pravděpodobné, že se pohledávka stane v dalších letech daňově uznatelnou formou zákonné opravné položky. Pokud tedy společnost nepředpokládá budoucí daňovou uznatelnost pohledávky, odloženou daň nepočítá.

Společnost TŽ tvoří celkové opravné položky k pohledávkám z obchodních vztahů ve výši 25 527 tis. Kč. Od této částky je třeba odečíst opravné položky, které jsou daňově uznatelné (jsou tvořeny dle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů), opravné položky k pohledávkám v konkurzu (opět daňově uznatelné a tvořeny dle již zmíněného Zákona č. 593/1992 Sb.) a účetní opravné položky k úrokům z prodlení. Po těchto transakcích vzejde hodnota, ze které je počítána odložená daň – 4 338 tis. Kč.

Uvedené skutečnosti jsou uvedeny v Tabulce 3.10 - Přehled opravných položek k pohledávkám. Kalkulace odložené daně z titulu opravných položek bude uvedena v tabulce 3.11 - Souhrnná kalkulace odložené daně z titulu opravných položek.

Tabulka 3.10 – Přehled opravných položek k pohledávkám

	tis. Kč	Výpočet (tis. Kč)
OP k pohledávkám z obchodních vztahů	25 527	= 25 527
OP k pohledávkám daňové	2 745	- 2 745
OP k pohledávkám v konkurzu	17 487	-17 487
OP k úrokům z prodlení	957	- 957
= OP celkem pro odloženou daň		4 338

Zpracování: vlastní

V následující Tabulce 3.11 bude pro přehlednost shrnuta kalkulace odložené daně z titulu opravných položek.

Tabulka 3.11 – Souhrnná kalkulace odložené daně z titulu opravných položek

	tis. Kč	Sazba daně (v %)	Odložená daň (tis. Kč)
Opravné položky k zásobám	563 089	19	106 787
Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku	14 964	19	2 843
Opravné položky k pohledávkám	4 338	19	824
Celkem			110 454

Zpracování: vlastní

Jak vyplývá z Tabulky 3.11, z titulu opravných položek účtuje společnost TŽ o odložené daňové pohledávce ve výši 110 454 tis. Kč.

3.2.5 Analýza komplexních nákladů příštích období

Do komplexních nákladů příštích období účtuje TŽ náklady vynaložené při realizaci projektů na výzkum a vývoj. O odložené dani z titulu výzkumu a vývoje se zpravidla účtuje, protože výdaje na výzkum a vývoj jsou odčitatelnou položkou. „Od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období,

za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje.¹² Vykáže-li účetní jednotka základ daně nižší, než samotný odpočet, nebo vykáže-li daňovou ztrátu, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit nejvýše ve třech následujících zdaňovacích obdobích, po období, ve kterém vznikly.

Stojí za zmínku, že § 34 od 1. 1. 2014 prošel mnohými změnami. Pro účely této práce nejsou tyto změny relevantní, jelikož odložená daň je kalkulována pro rok 2012.

V případě TZ se nejedná o výše zmíněné, ale o postupné rozpouštění nákladů, jež byly časově rozlišeny dle doby životnosti jednotlivých projektů.

Na účtu komplexní náklady příštího období se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, např. náklady na přípravu a záběh výroby a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují).

Příklad na komplexní náklady příštího období a vliv na odloženou daň

Účetní jednotka zpracovala projekt dlouhodobé propagace svých výrobků. Za tímto účelem vynaložila v běžném období náklady, které se vztahovaly k běžnému a k následujícím třem účetním obdobím. [14]

Postup účtování je zobrazen v Tabulce 3.12 - Účtování – komplexní náklady příštích období.

Tabulka 3.12 - Účtování – komplexní náklady příštích období

	tis. Kč	MD	D
Mzdy	150,00	521	321
Materiál	150,00	501	321
Služby	150,00	518	321
Úhrada faktur	450,00	321	221
Zúčtování komplexních nákladů příštích období	450,00	382	555
Rozpuštění nákladů běžného roku	450,00	555	382
Z toho daňově uznatelné v běžném období	112,50		

Zpracování: vlastní

Jak je z Tabulky 3.12 patrné, účetní jednotka vynaložila náklady v celkové výši 450 000,- Kč. Ty pak postupně časově rozlišila pro daňové účely na vrub účtu 382 – Komplexní náklady příštích období a ve prospěch účtu 555 – Tvorba a zúčtování

¹² Zdroj: Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, §34/4, ve znění platném do 31. 12. 2013

komplexních nákladů příštích období. Zaúčtovala tak příslušný podíl daňových nákladů, který náleží do běžného období ve výši 112 500,- Kč.

Základna pro odloženou daň by pak byla tvořena rozdílem mezi 450 000,- Kč a 112 500,- Kč a účetní jednotka by účtovala o odložené daňové pohledávce.

Společnost TŽ vynaložila náklady při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 98 250 tis. Kč, přičemž tuto částku zaúčtovala jako komplexní náklad příštího období. Dle stanovené metodiky společnosti jsou tyto komplexní náklady příštích období (po ukončení projektu výzkumu a vývoje a uzavření oponentního řízení) časově rozlišovány po dobu 3 let, tzn. a daňově budou uplatňovány v letech 2013 - 2015. Jedná se tedy o skutečnost, která povede k účtování o odložené daňové pohledávce z tohoto titulu. Kalkulace této pohledávky bude uvedena v kalkulaci celkové odložené daně, viz Tabulka. 3.14.

3.2.6 Analýza úroků z depozita

Společnost TŽ umožňuje svým zaměstnancům část své mzdy ponechat na účtu společnosti, jako tak zvanou zadrženou mzdu. Zadržené mzdy vede společnost na zvláštním účtu, který je vykazován jako „depozitum“. Jakmile zaměstnanec požádá o výběr svých úspor a následně uplyne výpovědní lhůta, úspory jsou spolu s úrokem zaměstnanci vyplaceny. Dle zákona o daních z příjmů¹³ jsou úroky z úvěrů daňově uznatelné, v případě, že jsou vypláceny poplatníkům, kteří nevedou účetnictví, jen pokud byly zaplacený. Nevyplacené úroky jsou tedy daňově neuznatelné.

Vzniká zde tudíž titul pro odloženou daňovou pohledávku. Společnost TŽ eviduje tyto nevyplacené úroky z depozit v podrozvahové evidenci. K 31. 12. 2012 je stav těchto nevyplacených úroků ve výši 5 134 tis. Kč. Kalkulace odložené daně z tohoto titulu bude uvedena v Tabulce 3.14 – Kalkulace celkové odložené daně.

3.2.7 Analýza přecenění realizovatelných cenných papírů

Účetní jednotka má dle zákona o účetnictví¹⁴ povinnost přecenit vybrané cenné papíry reálnou hodnotou a to ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

¹³ Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24/2/zi, ve znění platném do 31. 12. 2013

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 27/1, ve znění pozdějších předpisů

Reálnou hodnotou se oceňují:

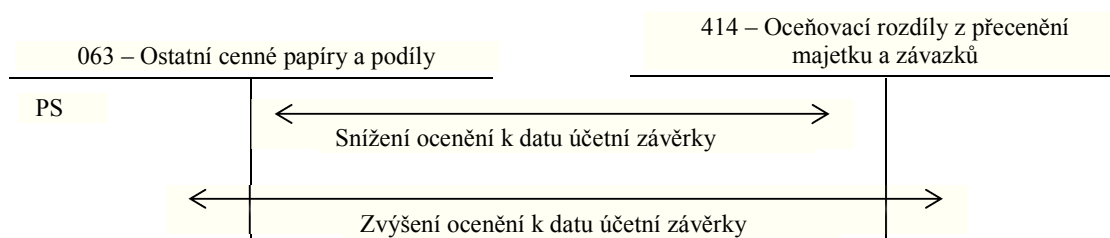
- cenné papíry k obchodování,
- ostatní cenné papíry,
- deriváty.

Reálná hodnota je stanovena na úrovni tržní ceny, posudkem znalcem nebo oceněním kvalifikovaným odhadem. Další možností je ocenění podle zvláštních předpisů.

Rozdíl z přecenění je účtován buď **výsledkově** (tj. do nákladů či výnosů) nebo **rozvahově** (na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu). Výsledkový způsob ocenění reálnou hodnotou se týká všech cenných papírů určených k obchodování. Rozvahově jsou účtovány především rozdíly z realizovatelných cenných papírů.

V případě, že se jedná o účtování rozdílů z přecenění výsledkově, nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiva či závazku a tedy nevzniká ani přechodný rozdíl. Naopak, je-li rozdíl z přecenění účtován do vlastního kapitálu, vzniká přechodný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiva či závazku. Změna hodnoty cenného papíru se v okamžiku přecenění nijak neodrazí v základu daně. Daňový základ ovlivní až v budoucnu. Dochází ke změně účetní hodnoty cenného papíru, aniž se mění jeho daňová základna. Pokud se jedná o přecenění na vyšší částku, účetní hodnota cenného papíru vzroste, daňová hodnota zůstane stejná a vznikne tak přechodný rozdíl vedoucí ke vzniku odloženého daňového závazku. Účtování je znázorněno ve Schématu 3.1 – Účtování reálného ocenění ostatních cenných papírů.

Schéma 3.1 – Účtování reálného ocenění ostatních cenných papírů



Zdroj: ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti, str. 166

Společnost TŽ má počáteční stav účtu 063 – Ostatní cenné papíry a podíly ve výši 200 tis. Kč. K datu účetní závěrky došlo k přecenění na reálnou hodnotu 150 tis. Kč,

což znamená, že účetní hodnota cenných papírů je nižší než daňová hodnota. Rozdíl 50 tis. Kč tedy zaúčtují na vrub účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a ve prospěch účtu 063 – Ostatní cenné papíry. Vzniká zde tedy přechodný rozdíl ve výši 50 tis. Kč, který vede ke vzniku odložené daňové pohledávky z tohoto titulu ve výši 10 tis. Kč, který bude zaúčtován na vrub účtu 481 100 a zároveň ve prospěch účtu 414 100.

3.3 Kalkulace celkové odložené daně

V předchozích podkapitolách byly analyzovány jednotlivé tituly, které vedou k účtování o odložené dani. Následující text bude věnován kalkulaci celkové odložené daně.

Společnost TŽ evidovala počáteční stav účtu 481 100 – Odložený daňový závazek ve výši 311 442 tis. Kč (k 1. 1. 2012). Dle níže uvedené kalkulace, viz Tabulka 3.13 je nová výše odloženého daňového závazku k 31. 12. 2012 ve výši 582 210 tis. Kč. Je tedy třeba doúčtovat vzniklý rozdíl ve výši 270 778 tis. Kč – a to na vrub účtů 592 900 a zároveň ve prospěch účtu 481 100. Částka 10 tis. Kč je zaúčtována do vlastního kapitálu jako odložená daňová pohledávka a to na vrub účtu 481 100 a ve prospěch účtu 414 100.

Tabulka 3.13 – Kalkulace celkové odložené daně

(tis Kč)	Tituly	Sazba daně	Základ pro výpočet	Daň	Účtování
1	Rozdíl zůstatkových cen (ÚZC - DZC)	19 %	-4 039 200	-767 448	Náklady
2	Uplatnitelná ztráta celkem	19 %	1 487 938	282 708	Náklady
3	Ztráta uplatněná v roce 2012	19 %	1 300 000	-247 000	Náklady
4	Účetní rezervy	19 %	101 167	19 222	Náklady
5	Opravná položka k nedokončené výrobě	19 %	370	70	Náklady
6	Opravná položka k materiálu	19 %	283 115	53 792	Náklady
7	Opravná položka k polotovarům	19 %	219 604	41 725	Náklady
8	Opravná položka k výrobkům	19 %	60 000	11 400	Náklady
9	Opravná položka k dlouhodobému majetku	19 %	14 964	2 843	Náklady
10	Opravná položka k pohledávkám	19 %	4 338	824	Náklady
11	Komplexní náklady příštích období	19 %	98 250	18 668	Náklady
12	Úroky z depozita	19 %	5 134	976	Náklady
13	Realizovatelné cenné papíry	19 %	50	10	VK
Nová výše odložené daně k 31. 12. 2012				-582 210	
Dosud zaúčtovaný odložený daňový závazek k 31. 12. 2011				-311 442	
K doúčtování 592 900/ 481 100				270 778	Náklady
K doúčtování 481 100 / 414 100				10	VK
Odložený daňový závazek				-582 210	

Zpracování: vlastní

Jak je patrné z Tabulky 3.13 nejvýznamnější vliv na celkovou odloženou daň má první titul, kterým je rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku. Je to jediný titul, ze kterého vzniká odložený daňový závazek. Z ostatních titulů vzniká odložená daňová pohledávka, i když je třeba zdůraznit, že řádek č. 3 výše uvedené tabulky – tedy ztráta uplatněná v roce 2012 odloženou daňovou pohledávku snižuje.

K výši závazku 582 210 tis. Kč se tedy dopočteme sečtením a odečtením jednotlivých řádků následovně: řádek č. 1 + řádek č. 2 – řádek č. 3 + řádky č. 4 – 12.

4 AUDITORSKÉ PROCEDURY POUŽÍVANÉ PŘI TESTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ

V kapitole číslo tři byly zanalyzovány jednotlivé tituly, které vedou k účtování o odložené daní ve společnosti TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. Kapitola číslo čtyři bude ryze auditní. Nejprve bude vysvětleno poslání a smysl auditu, budou nastíněny auditorské procedury a postupy a následně bude názorně demonstrováno, jak postupuje auditorská společnost při kontrole odložené daně, jaké používá metody a postupy. Pro přehlednost a snadnou orientaci budou použity tabulky či schémata.

Společnost TŽ má ze zákona povinný audit účetní závěrky. Ten provádí společnost **Deloitte Audit s.r.o.** Společnost Deloitte je jedna ze společností z tzv. „velké čtyřky“, poskytuje poradenské služby v oblastech strategického podnikového managementu, auditu, daňového, právního a finančního poradenství.

4.1 Poslání a smysl auditu

Audit je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům. Vlastní proces auditu pak může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti, z čehož vyplývá, že rozeznáváme různé druhy auditu:

- audit účetní závěrky
- interní audit
- forenzní audit
- audit jakosti
- ekologický audit
- počítačový audit.

Bližší specifikován bude pro účely této práce pouze **audit účetní závěrky** – je při něm ověřováno auditorem, zda údaje v účetní závěrečné podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

„Audit je ověřovací zakázkou, která znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně

výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím (Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky).“¹⁵

4.2 Auditorské procedury a přístupy

Auditor před tím, než začne pracovat na zakázce, musí zhodnotit veškerá rizika spojená se zakázkou a podnikatelským prostředím, ve kterém klient působí a to jak interní, tak externí. Dále musí porozumět kontrolnímu prostředí a účetnímu systému. Poté přichází na řadu stanovení *hladiny významnosti*, kterou auditor stanoví na základě svého profesního úsudku. Existuje nepřímý vztah mezi hladinou významnosti a úrovní auditorského rizika. A to tak, že čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může být hladina významnosti. Hladina významnosti může být stanovena různě. Nejběžnější je stanovení základny, kterou je taková položka z účetní závěrky, o které se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří. Může se jednat o tržby, zisk po zdanění, vlastní kapitál, a podobně. Jakmile auditor vymezí základu, stanoví přiměřenou procentní sazbu, či procentní rozpětí, pro stanovení hladiny významnosti.

Má-li auditor stanovenou hladinu významnosti, je schopen vytvořit plán auditu. Určí si, jaké řádky z účetních výkazů bude testovat. Testovány jsou balance, které jsou významné svým zůstatkem. Na druhou stranu posuzuje i kvalitativní významnost balancí jakými například jsou dohadné položky, opravné položky či rezervy. Tyto balance jsou testovány, i když významný zůstatek nemají a je na auditorovi, aby posoudil, zda mají např. přiměřenou politiku tvorby opravných položek, zda klient netvoří dohady místo rezerv, a podobně.

Auditor při své práci průběžně komunikuje s klientem, aby předešel případným nedorozuměním a mohl audit provést včas, správně a také efektivně. Před samotným auditem auditor požaduje od klienta poskytnutí veškerých podkladů potřebných pro provedení auditu. Jako příklad takových dokumentů lze uvést registr majetku, saldokonta pohledávek a závazků, kalkulace odpisů, odložené daně, položkový seznam přírůstků dlouhodobého majetku, apod.

Audit účetní závěrky zahrnuje spoustu dílčích činností a procedur - jedná se o činnosti před uzavřením smlouvy, přes provedení auditu, až po závěr a vydání výroku auditora. Přehled jednotlivých činností a procedur nabízí následující Tabulka č. 4.1 – Schéma auditorského přístupu.

¹⁵ *Poslání a smysl auditu*. In: [online]. [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>

Tabulka 4.1 – Schéma auditorského přístupu

Schéma auditorského přístupu	
Činnost před uzavřením smlouvy	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj - Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta - Porozumění kontrolnímu prostředí - Porozumění účetnímu systému - Provádění předběžných analytických procedur - Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností - Plánování auditorského postupu - Plán testů vnitřních kontrol - Plán testů věcné správnosti - Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol - Provádění analytických testů věcné správnosti - Provádění testů detailních testů - Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti - Posouzení účetní závěrky - Posouzení výroční zprávy - Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí - Získání prohlášení vedení společnosti - Příprava shrnutí závěrů auditu - Revize a kontrola spisu auditora - Zprávy auditora

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*, str. 72

Zpracování: vlastní

4.2.1 Typy testování

Testy spolehlivosti provádí auditor, aby ověřil, zda vnitřní kontroly, které ve fázi předběžných procedur identifikoval, pracují účinně a po celé období. Za podmínky, že testy spolehlivosti skutečně potvrdí účinnost vnitřního kontrolního systému, může auditor provést pouze základní testy věcné správnosti. Testování probíhá buď přímo, nebo nepřímo. Jako příklad přímého testování lze uvést účast na inventuře. Příkladem nepřímého testování je diskuse s pracovníky, kteří provádějí vnitřní kontroly.

Analytické testy věcné správnosti spočívají v porovnání částek, které zaúčtoval klient s hodnotami očekávanými auditorem. Cílem je ověřit, zda zaúčtované částky nejsou významně nesprávné. Tyto testy provádí auditor proto, aby získal jistotu, že existence významných nesprávností u účetních zůstatků není pravděpodobná.

Test detailních údajů spočívá v ověření zůstatků jednotlivých účtů. Ověřují se informace, které je možno odvodit ze všech nebo pouze z některých položek obsažených v množině operací tvořících daný zůstatek účtu. Pokud při tomto ověřování auditor nezjistí žádné významné nesprávnosti, které jsou přijatelně malé, může dospět k závěru, že množina operací jako celek pravděpodobně neobsahuje významnou nesprávnost.

Pro testování odložené daně je používán test detailních údajů.

4.3 Detailní test odložené daně

Pro kontrolu odložené daně potřebuje auditor od klienta následující podklady: kalkulaci odložené daně, registr dlouhodobého majetku s účetními odpisy, registr dlouhodobého majetku s daňovými odpisy, obratovou předvahu, výkazy, daňová přiznání k dani z příjmu právnických osob, kalkulaci opravných položek, saldokonto pohledávek, podnikatelský plán.

Jakmile má auditor k dispozici potřebné doklady, může začít s testováním. Jak již bylo uvedeno výše, auditor si vyžádá od klienta kalkulaci odložené daně srovnatelnou s Tabulkou 3.14 – Kalkulace celkové odložené daně. Auditor si sestaví vlastní kalkulaci, a pokud se v některých položkách liší od klientovy kalkulace, přichází na řadu vysvětlování rozdílů.

Následující podkapitoly budou obsahovat detailní rozbor testování odložené daně.

4.3.1 Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Auditor, stejně jako klient zjišťuje velikost přechodných rozdílů. K tomu, aby zjistil rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku má auditor od klienta k dispozici registr dlouhodobého majetku s ročními daňovými i účetními odpisy. Výtah z registru viz Tabulka 4.2 – Údaje z registrů dlouhodobého majetku.

Jako první auditor ověřuje, zda se suma pořizovacích cen dlouhodobého majetku v obou registrech rovná. Pokud tomu tak není, je třeba tyto rozdíly vysvětlit.

V případě TŽ se suma pořizovacích cen rovná. Nemusela by se rovnat například v případě, že došlo k fúzi, při které společnost nabyla majetek zanikající společnosti, který byl oceněn znalcem. Toto znalecké ocenění se však promítne pouze do účetnictví a účetního registru. V daňovém registru se znalecké ocenění neprojeví, protože nástupnická společnost

pokračuje v odpisování po zaniklé společnosti – zařadila majetek v daňových zůstatkových cenách zaniklé společnosti.

Tabulka 4.2 - Údaje z registrů dlouhodobého majetku

	tis. Kč
Hodnota majetku	25 132 800
Kumulované účetní odpisy	16 605 600
Účetní zůstatková cena	8 527 200
Kumulované daňové odpisy	20 644 800
Daňová zůstatková cena	4 488 000
Rozdíl mezi ÚZC a DZC	4 039 200

Zpracování: vlastní

Dále je třeba vypočítat účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Výše účetní zůstatkové ceny se zjistí z registru majetku a následně se ověří, zda odpovídá skutečnosti zobrazené v účetnictví. Přesněji řečeno, zda se suma počátečních stavů majetkových účtu po odečtení opravek rovná údajům z účetního registru dlouhodobého majetku. Z Tabulky 4.2 – Údaje z registrů dlouhodobého majetku vyplývá, že účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku činí 8 527 200,- tis. Kč. Výši zůstatkové ceny z účetnictví ukazuje Tabulka 4.3 – Stav dl. majetku k 31. 12. 2012 a činí rovněž 8 527 200,- tis. Kč – což znamená, že se hodnoty rovnají.

Tabulka 4.3 – Stav dl. majetku k 31. 12. 2012 v tis. Kč

012.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	3 578
013.	Software	130 753
014.	Ocenitelná práva	23 020
021.	Stavby	5 557 258
022.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	17 063 758
072.	Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	-3 041
073.	Oprávky k softwaru	-122 936
074.	Oprávky k ocenitelným právům	-22 140
081.	Oprávky ke stavbám	-3 042 981
082.	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	-11 060 069
SOUČET = ÚČETNÍ HODNOTA DL. MAJETKU		8 527 200

Zpracování: vlastní

Auditor dále v případě pochybností provádí detailní test odpisů na vybraných vzorcích, jež představují jednotlivé majetky. Auditor ověří pořizovací cenu majetku, nejčastěji na nákupní faktury (příklad viz Tabulka 4.4 – Detailní test pořizovací ceny), dále je nutné ověřit datum zařazení majetku a stanovení odpisové skupiny. Tyto parametry zjistí z inventární karty majetku, která musí splňovat určité náležitosti, například formální schválení (podpis). Zjistí-li auditor výše zmíněné parametry, musí se také zamyslet nad tím, zda například odpisová doba majetku je správně stanovena a odpovídá předpokládané době životnosti a také zda byl majetek zaúčtován na správný účet (hledisko klasifikace). Zde například využívá dotazování relevantních zaměstnanců, například vedoucích provozů či techniků. Auditor dále může ověřovat fyzickou existenci (příklad viz Tabulka 4.5 – Detailní test pořízení dlouhodobého majetku). Má-li auditor dostatečné ujištění o tom, že ocenění majetku a stanovená odpisová sazba jsou správné, provádí detailní test odpisů, kdy vypočítává měsíční odpis majetku a stanovuje očekávanou zůstatkovou cenu k datu účetní závěrky. Je-li tato zůstatková cena rovna zůstatkové ceně v registru, získává tak auditor ujištění o spolehlivosti daného registru. Příklad detailního testu odpisů je možno vidět v Tabulce 4.6 – Detailní test odpisů.

Tabulka 4.4 – Detailní test pořizovací ceny

Majetek (název, číslo)	Pořizovací cena (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Faktura (číslo)	Cena (Kč)	Rozdíl
Válcovací stroj, 1123-12	4 500 000	4 300 000	FV135561	4 500 00	0

Zpracování: vlastní

Tabulka 4.5 – Detailní test pořízení dlouhodobého majetku

Datum aktivace	Protokol zařazení	Ověření existence	Doba odepisování	Doba odepisování v pořádku?	Klasifikace majetku v pořádku?
25. 5. 2012	256/2013	V pořádku	10 let	Ano	Ano

Zpracování: vlastní

Tabulka 4.6 – Detailní test odpisů

Měsíční odpis (Kč)	Počet měsíců odepisování	Odpis celkem (Kč)	Očekávaná zůstatková cena (Kč)	Rozdíl oproti registru (Kč)	Výsledek
80 000	8	200 000	4 300 000	0	V pořádku

Zpracování: vlastní

Výši daňové zůstatkové ceny zjistí auditor z registru dlouhodobého majetku k 31. 12. 2012 s ročními daňovými odpisy.

Auditor dále provádí kontrolu výše daňové zůstatkové ceny tak, že si dle údajů z loňského daňového registru majetku a údajů z daňového přiznání vypočte očekávanou zůstatkovou cenu běžného období. Tuto hodnotu pak porovná s daňovou zůstatkovou hodnotou vykázanou v daňovém registru majetku. Pokud je rozdíl mezi hodnotami významný, je třeba, aby jej klient vysvětlil.

Tabulka 4.7 – Ověření výše daňové zůstatkové ceny

	tis. Kč
Daňová zůstatková cena k 1. 1. 2012	+ 5 389 786
Daňový odpis z daňového přiznání 2012	- 908 462
Přírůstky dl. majetku	+ 19 000
ZC vyřazeného majetku	- 12 765
Očekávaná daňová zůstatková cena k 31. 12. 2012	= 4 487 559
Daňová zůstatková cena z daňového registru	- 4 488 000
Rozdíl	= -441

Zpracování: vlastní

V Tabulce 4.7 – Ověření výše daňové zůstatkové ceny je zobrazeno, jak auditor při ověřování správnosti výše daňové zůstatkové ceny postupuje. Z loňského registru majetku zjistí daňovou zůstatkovou cenu k 1. 1. 2012 – 5 389 786 tis. Kč. Dále z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob zjistí výši daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku – 908 462 tis. Kč. Přírůstky dlouhodobého majetku – 19 000 tis. Kč a zůstatkovou cenu vyřazeného dlouhodobého majetku – 12 765 tis. Kč auditor zjistí z daňového registru majetku. Očekávanou zůstatkovou cenu k 31. 12. 2012 – 4 487 559 tis. Kč auditor vypočítá, když od daňové zůstatkové ceny k 1. 1. 2012 odečte daňový odpis z daňového přiznání DPPO 2012, přičte přírůstky dlouhodobého majetku a odečte zůstatkovou cenu vyřazeného majetku. Tuto hodnotu porovná s daňovou zůstatkovou cenou z daňového registru. V případě TŽ se hodnoty liší o 441 tis. Kč, což je nevýznamný rozdíl a auditor považuje daňový registr jako spolehlivý.

Když auditor dokončí výše uvedené procesy, vypočte výši přechodného rozdílu a následně odloženou daň z tohoto přechodného rozdílu – tedy rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku. Tento rozdíl lze vyčíst rovněž z Tabulky 4.2 a činí 4 039 200,- tis. Kč.

4.3.2 Daňová ztráta

Při testování odložené daně z titulu daňové ztráty potřebuje auditor především daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za rok, který je auditován a rok předchozí. Dále je velmi důležitá komunikace s klientem. Z titulu daňové ztráty se účtuje o odložené daňové pohledávce a o té může být účtováno, pouze v rozsahu předpokládaného uplatnění převedené daňové ztráty. V opačném případě o odložené daňové pohledávce není účtováno z důvodu dodržení zásady opatrnosti. Podkladem pro potvrzení uplatnitelnosti daňové ztráty může být schválený podnikatelský plán, který si auditor vyžádá od klienta, probere s ním jeho dosažitelnost a poté se posoudí, zda účtovat o odložené daňové pohledávce z tohoto titulu je smysluplné, či nikoliv. Protože se jedná o velmi citlivé údaje, budou pro názornost použity smyšlené údaje.

Tabulka 4.8 - Údaje z daňového přiznání DPPO 2012 společnosti XYZ, a.s.

Daňové období, v němž vznikla ztráta	částka v tis. Kč	odečteno v předcházejících obdobích v tis. Kč	odečteno v daném zdaňovacím období v tis. Kč	v dalším období lze odečíst v tis. Kč
rok 2010	100	50	50	0
rok 2011	1 500	780	120	600
Celkem	1 600	830	170	600

Zpracování: vlastní

Jak vyplývá z Tabulky 4.8 – Údaje z daňového přiznání DPPO 2012 společnosti XYZ, a.s., společnost měla v letech 2010 a 2011 výši uplatnitelné ztráty, celkem 1 600 tis. Kč, z toho uplatnila v předcházejícím zdaňovacím období celkem 830 tis. Kč a v roce 2012 pak částku 170 tis. Kč. Výše uplatnitelné ztráty pro další období činí 600 tis. Kč. Společnost XYZ, a.s. musí tuto částku uplatnit nejpozději v roce 2016.

Úkolem auditora je ověřit, zda částka 600 tis. Kč bude do roku 2016 uplatněna či nikoliv. Uplatněna bude tehdy, dosáhne-li společnost XYZ, a.s. dostatečně velkého zisku. Tuto skutečnost auditor ověří v podnikatelském plánu, který si pro tyto účely od klienta vyžádal.

Ve společnosti TŽ byly všechny výše uvedené kroky provedeny a auditor konstatoval, že TŽ ztrátu uplatní, protože předpokládá dosažení dostatečného zdanitelného zisku.

4.3.3 Účetní rezervy

Rezervy patří mezi účetní odhady, kdy je znám účel, není přesně známa částka a období, jehož se rezerva týká, ale pouze se odhaduje. Auditor by měl získat přiměřenou jistotu, že účetní jednotka nemanipuluje s těmito dohady ve snaze ovlivnit výši výsledku hospodaření. Testování rezerv je zaměřeno na odhalení nepřesností, které mohou být výsledkem potenciálních chyb způsobujících jejich podhodnocení. K tomu, aby auditor rezervy otestoval, by měl mít k dispozici vnitropodnikové směrnice, popř. další podpůrnou dokumentaci (např. daňové přiznání, confirmace z právní kanceláře klienta, a podobně).

Důležitá je rovněž opět komunikace s klientem, přesněji dotazování. Dotazy jsou kladeny na základě zkušeností z minulých let a na základě skutečností zjištěných při testování jiných sekcí. Na základě výsledků dotazování si pak auditor vytvoří sumář zjištěných skutečností a jednotlivé tituly pro tvorbu rezervy dle významnosti posuzuje a rozhoduje, zda je třeba u některých položek provést například detailní test.

Auditor dále provádí kontrolu rezerv, které klient vytvářel v minulých letech – kontroluje účel tvorby, výši rezervy, čerpání, apod.

Klient také připravuje pro auditora kalkulaci rezerv, kterou auditor srovnává s kalkulací rezerv z minulého roku. Vypočte si procentní změnu výše rezervy, a pokud je mezi roky nějaká procentní změna, je třeba okomentovat rozdíl. Pokud je změna významná, provádí se test detailních údajů.

Tabulka 4.9 – Ukázka kalkulace rezervy

Účel rezervy	Datum tvorby/ datum realizace	Poč. zůstatek v tis. Kč	Tvorba rezervy v tis. Kč	Použití rezervy v tis. Kč	Rozpuštění nepotřebné části rezervy	Konečný zůstatek	Změna v %	Závěr
Likvidace objektu	2011/2014	15 000	15 000	0	0	30 000	100	Detailní test

Zpracování: vlastní

V Tabulce 4.9 - Ukázka kalkulace rezervy je uveden příklad jedné z rezerv společnosti TŽ, a to rezervy na likvidaci objektu. Údaje datum tvorby, datum realizace, počáteční zůstatek, tvorba rezervy, rozpuštění rezervy a konečný zůstatek poskytuje klient. Auditor samozřejmě kontroluje počáteční a konečný zůstatek a výši tvorby rezervy na zůstatky uvedené v obrátové předvaze. Dále si vypočte procentní změnu mezi počátečním

a konečným zůstatkem. V tomto případě se jedná o změnu 100 %, což je významné a je proto třeba provést test detailních údajů.

Test detailních údajů probíhá tak, že si od klienta auditor vyžádá kalkulaci předpokládaných nákladů spojených s danou likvidací. Je nutné prověřit, proč nebyla již v minulém roce vytvořena vyšší rezerva. V tomto případě byla provedena stavebním technikem nová prověrka budovy, kdy se zjistilo, že náklady na odstranění / likvidaci budou daleko vyšší, než se původně předpokládalo, jelikož původních 15 000 tis. Kč se týkalo pouze samotného odstranění skeletu budovy. Nyní bylo navíc prokázáno, že kromě samotné konstrukce budovy (její demolice a odvozu sutě) bude nutné vynaložit prostředky na částečné vytěžení půdy pod budovou a v blízkém okolí a to z důvodu kontaminace půdy, jelikož do ní pronikly průmyslové látky, které byly v nepoužívané budově uskladněny. Tuto informaci rovněž potvrdil ekologický audit nezávislého experta. Auditor si v tomto případě vyžádá podklady jednak od stavebního technika (zpráva o demolici včetně předpokládaných výdajů na demolici) a také expertní posudek o kontaminaci půdy, díky kterému došlo k navýšení rezervy.

Detailní informace z oblasti rezerv spadají do oblasti „důvěrné“, proto byl uveden a podrobně rozveden jeden příklad. Celková výše účetních rezerv činí v TŽ 101 167 tis. Kč – výše přechodného rozdílu, který vede k účtování o odložené daňové pohledávce z tohoto titulu.

4.3.4 Opravné položky

Pro testování opravných položek se musí auditor seznámit s klientovou politikou tvorby opravných položek a zhodnotit její smysluplnost. Opravné položky jsou prostředkem k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti, vytvářeny v zájmu dodržování jedné z obecně uznávaných účetních zásad – opatrnosti. Auditor by měl získat přiměřenou jistotu, že účetní jednotka nemanipuluje s opravnými položkami ve snaze ovlivnit výši výsledku hospodaření.

Společnost TŽ má následující politiku tvorby opravných položek:

Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku je tvořena v případě, že jeho účetní hodnota je vyšší než hodnota z užívání, která je stanovena jako současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou z užívání dlouhodobého majetku, popř. z očekávaných výnosů ze zamýšleného prodeje. “

Opravné položky u materiálových zásob jsou tvořeny u položek, jejichž obrátkovost je malá nebo žádná a jejichž možnost zpracování je velmi nízká, avšak po jejich individuálním posouzení. U zásob **hotových výrobků a polotovárů** je opravná položka vytvářena na základě analýzy ocenění obrátkovosti, prodejní ceny a jejich realizovatelnosti.

Opravné položky k pohledávkám jsou tvořeny, pokud existují pochyby o realizovatelnosti pohledávky. Zákonné opravné položky jsou tvořeny v souladu s ustanovením zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Účetní opravné položky k pohledávkám (mimo podniky ve skupině) jsou vytvářeny ve výši:

- a) 100 % účetní hodnoty u pohledávek 360 a více dní po splatnosti,
- b) 50 % účetní hodnoty u pohledávek více než 180 a méně než 360 dní po splatnosti.

Dále je vytvářena opravná položka k pohledávkám po individuálním posouzení realizovatelnosti. U dlouhodobých pohledávek, které jsou úročeny, společnost vytváří opravnou položku. Tato opravná položka je vypočítána jako rozdíl mezi nominální hodnotou a diskontovanými splátkami výše uvedených pohledávek. Jakmile se auditor seznámí s výše uvedenou politikou tvorby opravných položek, vyhodnotí, zda je smysluplná, či nikoliv. V případě TŽ auditor zhodnotil politiku tvorby opravných položek jako smysluplnou v porovnání s oborovým standardem.

Dále auditor kontroluje, zda společnost tuto politiku dodržuje. Bude uveden příklad, jak auditor kontroluje tvorbu opravných položek k pohledávkám. Nejdříve si auditor od klienta vyžádá saldokonto pohledávek k 31.12. V saldokontu pohledávek jsou uvedeny informace jako například subjekt, za kterým má klient pohledávku, splatnost pohledávky, výše pohledávky, měna pohledávky, datum vzniku pohledávky, viz Tabulka 4.10 – Ukázka ze saldokonta pohledávek.

Tabulka 4.10 - Ukázka ze saldokonta pohledávek

Účet	Variabilní symbol	Splatnost	Datum	Měna	K úhradě	Subjekt
311 001	1234567	1. 12. 2012	23. 11. 2012	CZK	120 000	Alfa a.s.
311 002	9876543	25. 4. 2011	1. 2. 2011	CZK	50 000	Beta s.r.o.
311 001	9871230	1. 11. 2012	30. 9. 2012	CZK	180 000	Gama a.s.
Celkem					350 000	

Zpracování: vlastní

Auditor ověří věkovou strukturu pohledávek – „ageing“, kterou obdrží od klienta. Pohledávky po splatnosti rozdělí do intervalů podle toho, kolik dní jsou po splatnosti např. 1 den až 180 dní po splatnosti, 181 až 360 dní po splatnosti a více než 360 dní po splatnosti. Tato procedura se nazývá „ageing“ pohledávek. Délka intervalů se liší dle klientovy politiky tvorby opravných položek. Ukázka „ageingu“ pohledávek bude uvedena v Tabulce 4.11 – Ukázka „ageingu“ pohledávek. Údaje v obou tabulkách jsou smyšlené a slouží pouze jako příklad.

Tabulka 4.11 – Ukázka „ageingu“ pohledávek

Subjekt	Do splatnosti	1 - 180 dní po splatnosti	181 - 360 dní po splatnosti	Více než 360 dní po splatnosti
ABC, a.s.	9 175	39 000	24 900	10 005 000
BCD, s.r.o.	7 646 538	5 000	14 500	28 000
Alfa, a.s.	4 900	83 736	837 632	
Josef Novák a spol.	1 180 294	8 398	3 739 262	
Beta s.r.o.		23 789	123 987	847 363
Celkem	8 840 907	159 923	4 740 281	10 880 363

Zpracování: vlastní

Jakmile auditor provede „ageing“ pohledávek, aplikuje klientovu politiku tvorby opravných položek a kontroluje, zda výše opravných položek, které auditor vypočítá, odpovídá výši opravných položek zaúčtovaných klientem. Pokud by se výše uvedená Tabulka 4.10 – Ukázka „ageingu“ pohledávek týkala společnosti TŽ, pak by auditor postupoval následovně, viz Tabulka 4.12 – Výpočet opravné položky k pohledávkám.

Tabulka 4.12 – Výpočet opravné položky k pohledávkám

	Celkem Kč	Výše opravné položky v %	Výše opravné položky v Kč
Do splatnosti	8 840 907	0	0
1 - 180 dní po splatnosti	159 923	0	0
181 - 360 dní po splatnosti	4 740 281	50	2 370 141
Více než 360 dní po splatnosti	10 880 363	100	10 880 363
Celkem			13 250 504

Zpracování: vlastní

Jak je patrné z výše uvedené Tabulky 4.12 - Výpočet opravné položky k pohledávkám společnost by měla mít zaúčtovanou opravnou položku ve výši téměř 13,3 mil. Kč. Nyní přichází na řadu porovnání se zůstatkem účtu 391 – Opravná položka k pohledávkám. Pokud se zůstatek na tomto účtu rovná výši opravné položky vypočtené auditorem, nebo pokud je mezi nimi nevýznamný rozdíl, považuje auditor bilanci za správnou. Pokud je rozdíl významný, je třeba, aby jej klient vysvětlil a rozdíl následně proúčtoval.

4.3.5 Komplexní náklady příštích období

V případě komplexních nákladů příštích období, konkrétně nákladů na výzkum a vývoj si auditor v první řadě od klienta vyžádá detailní rozpis jednotlivých projektů, o kterých účetní jednotka účtuje. Jelikož auditor musí mít dostatečnou jistotu, že je rozpis jednotlivých projektů kompletní, přichází na řadu dotazování osob relevantních v oblasti výzkumu a vývoje. Účetní jednotky provádějící výzkum a vývoj mají ve většině případů samostatná oddělení, která se tímto zabývají. Pracovníků se auditor dotazuje, zda kromě projektů vykázaných v přehledu neexistují nějaké další, o kterých by tak měla účetní jednotka účtovat.

Má-li auditor dostatečné ujištění o tom, že rozpis projektů je kompletní, může pokračovat v jejich samotném testování. Auditor si vyžádá rozpad celkových nákladů, jež účetní jednotka alokuje na daný projekt, dále obdrží veškerou relevantní smluvní dokumentaci. Náklady jsou nejčastěji tvořeny mzdovými náklady, náklady na kooperaci, materiálovými náklady a režijními náklady.

Dle významnosti jednotlivých projektů, čili výši jejich dosavadních nákladů, si auditor určí testovací vzorek, tedy kolik projektů je nutno zkontrolovat, aby měl dostatečné ujištění o jejich věrném a poctivém vykazování. Jakmile má toto auditor splněno následuje výběr vzorků (projektů) a samotné testování.

Výše zmíněné náklady jsou pak testovány separátně. V případě mzdových nákladů auditor zjišťuje, jakým způsobem účetní jednotka alokuje mzdové náklady svých pracovníků na dané projekty. V případě TŽ tato alokace je nastavena tak, že mzdové účetní na základě vyplněného pracovního výkazu hodin vyplní do mzdového softwaru tento počet hodin a software pak již automaticky přepočte, jaká část mzdových nákladů se alokuje na dané projekty za daného pracovníka. Z pohledu auditora je pak postup takový, že v první řadě kontroluje, zda výkazy hodin jsou vyplňovány pravidelně (týdně, měsíčně) a hlavně, zda jsou formálně schvalovány řešitelem daného projektu. Formálním schválením může být buďto

podepsání papírového výkazu nebo také například schválení elektronické v systému účetní jednotky. Jakmile je auditor ujištěn, o schvalování výkazů, zaměří se na kontrolu, zda jsou schválené hodiny vloženy do mzdového systému ve správné výši. Toto auditor může ověřit například tak, že na vybraném vzorku projektů, zaměstnanců či měsíců ověří v mzdovém systému, že počet hodin uvedený ve mzdovém systému je shodný jako počet hodin uvedený na schváleném výkazu. Další možností je, že auditor na základě počtu schválených hodin a také hodinových sazeb, které obdrží ze mzdového systému, přepočítá jeho očekávané alokované mzdové náklady a ty následně porovná se skutečností. Je-li rozdíl nevýznamný, má auditor ujištění o tom, že mzdové náklady jsou správně spočítány a alokovány.

V případě dalších typů nákladů jsou auditorské postupy již méně pracné. Například při kontrole nákladů na kooperaci jsou jednotlivé náklady ověřovány na faktury dodavatelů, kteří kooperaci provádějí. Kooperace může představovat třeba měřicí činnost, chemické rozборы a jiné procedury, které si účetní jednotka není schopna udělat sama. V případě nákladů na spotřebu materiálu auditor ověřuje jednak to, zda daný typ materiálu či jiné zásoby je pro daný projekt relevantní, dále ověří ocenění dané zásoby v daném čase a porovná s vykazovaným nákladem. V případě režijních nákladů, například odpisů, auditor kontroluje v první řadě metodiku alokace a poté přepočítá odpisy. Jakmile auditor získá dostatečnou jistotu o správnosti vykazování nákladu k těmto projektům, je třeba pro potřeby odložené daně ověřit, kterými projekty je tvořen přechodný rozdíl. Tyto projekty jsou daňově časově rozlišovány po dobu 3 let. TŽ používají analytický účet, kde postupně po dobu 3 let vykazují náklady daňově uznatelné. Výše tohoto analytického účtu tak zobrazuje právě přechodný rozdíl, jenž je použit v kalkulaci odložené daně.

4.3.6 Úroky z depozita

Zadržené mzdy zaměstnanců jsou účtovány na samostatném analytickém účtu. Z pohledu auditu je tato částka významná, tudíž auditor provádí kontrolu tohoto účtu. Mzdové oddělení TŽ má k dispozici přehled o tom, kteří zaměstnanci a v jaké výši nechávají část své mzdy ve společnosti jako depozitum. Auditor ze mzdového oddělení obdrží sumář z depozita za prosinec roku 2012, kde vyčte jak počáteční stav depozita, přírůstky a úbytky, tak konečný stav, který si auditor odsouhlasí na stav v účetnictví. Správnou výši přírůstků pak ověří na vybraném vzorku, např. mzdovou rekapitulací za prosinec 2012. Tímto má auditor pokryto riziko nekompletnosti. Dále na stanoveném vzorku zaměstnanců provedete analýzu, zda mají se společností platný dodatek k pracovní smlouvě o zadržení mzdy. Výši zadržení poté ověří ve mzdovém systému, popřípadě na výplatní list zaměstnance. Jakmile má auditor dostatečné

ujištění o správnosti zadržované mzdy, ověří výši úroků, které prozatím nebyly vyplaceny a vážou se tak k celkové zadržené mzdě. Právě tyto úroky tvoří přechodný rozdíl a vchází tak do kalkulace odložené daně. Naopak úroky vyplacené během roku 2012 jsou daňově uznatelné, a tudíž nepředstavují přechodný rozdíl. Tyto úroky se váží k již vyplacené zadržené mzdě, která tak již není zaúčtovaná na analytickém účtu depozita.

4.3.7 Přecenění realizovatelných cenných papírů

Auditor v rámci testování realizovatelných papírů od klienta obdrží sumář jednotlivých cenných papírů, jejich pořizovací hodnotu poté odsouhlasí na účetnictví. Jelikož musí být na konci roku tyto cenné papíry přeceněny na reálnou hodnotu, auditor musí toto ocenění ověřit.

Zde záleží, zda jsou cenné papíry obchodovatelné na burze, pak reálná hodnota tohoto cenného papíru se rovná tržní hodnotě. V případě, že cenný papír není obchodovatelný, provádí auditor alternativní procedury ocenění, například výnosovou metodou diskontovaných peněžních toků. V některých případech, jsou-li cenné papíry ve správě například bankovní instituce, banka v rámci bankovní konfirmace zůstatků bankovních účtů a úvěrů účetní jednotky, konfirmuje také tyto svěřené cenné papíry a to včetně jejich ocenění.

V případě TŽ jsou z pohledu auditu tyto realizovatelné cenné papíry nevýznamnou položkou, což potvrzuje také výše odložené daňové pohledávky ve výši 10 tis. Kč.

4.4 Shrnutí

Ačkoliv je odložená daň v účetních výkazech vykázána pouze na jednom řádku, musí auditor použít několik poměrně náročných a obsáhlých testovacích procedur, aby získal přiměřenou jistotu, že je vykázána balance správná. Auditor kontroluje, zda při výpočtu odložené daně byly zahrnuty všechny relevantní přechodné rozdíly a pokud ano, zda ve správné výši. Auditoři ve společnosti Deloitte používají kontrolní seznam přechodných rozdílů, který slouží jako „pomůcka“ ke kontrole úplnosti kalkulace odložené daně. Kontrolní seznam přechodných rozdílů zahrnuje nejčastější přechodné rozdíly a různá doporučení a poznámky, viz Tabulka 4.13 – Kontrolní seznam přechodných rozdílů.

Tabulka 4.13 – Kontrolní seznam přechodných rozdílů

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
Existuje rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou hodnotou?
Opravné položky k pohledávkám
Je nutné si uvědomit, že ne vždy jsou všechny rozdíly mezi účetními a daňovými opravnými položkami přechodné. Některé typy opravných položek k pohledávkám nejsou a nebudou daňově uznatelným nákladem a proto tak tvoří stálý rozdíl - nejsou tedy titulem pro odloženou daň.
Opravné položky k dlouhodobému majetku, zásobám
Existuje přechodný rozdíl mezi netto účetní a daňovou hodnotou majetku, zásob?
Rezervy
Přechodný rozdíl vzniká pouze z rezerv, které jsou tvořeny na budoucí daňově uznatelné náklady. Rezervy vytvořené k nedaňovým nákladům, nelze počítat do přechodného rozdílu.
Rezervy tvořené dle zákona o rezervách nelze počítat do přechodného rozdílu
Neuplatněná daňová ztráta z minulých let
Měly by být zahrnuty hodnoty z běžného období. V případě, že v době auditu není vyhotoveno, je třeba počítat s odhadnutými částkami.
Neuplatnění reinvestiční odpočet
Investiční pobídka, která není nárokována v běžném období, ale může být uplatněna v budoucnosti.
Závazky, které jsou daňově uznatelné až v okamžiku platby
Existují nezaplacené smluvní pokuty?
Je zaplacen sociální a zdravotní pojištění do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.
Deriváty
Došlo k přecenění finančních derivátů? Pokud se jednalo o deriváty určené k obchodování, přechodný rozdíl bude účtován do VZZ. Pokud byly deriváty přeceněny do VK, bude zde zaúčtován i přechodný rozdíl
Konsolidační úpravy
Přecenění dlouhodobého majetku
Zaúčtování změn v odložené dani do vlastního kapitálu
Přecenění finančních investic
V případě zvýšení hodnoty se odložená daň účtuje do vlastního kapitálu. Snížení hodnoty není titulem pro odloženou daň, protože to není daňově uznatelné a nejedná se o přechodný rozdíl.
Přeměny společnosti a vklad majetku
V dceřině společnosti je výsledná odložená daň účtována do vlastního kapitálu.
Ostatní
Existuje ještě nějaký jiný přechodný rozdíl?

Zdroj: interní zdroj společnosti Deloitte

Zpracování: vlastní

Auditorská činnost je zakončena vydáním výroku auditora a podáním zprávy společnosti o výsledcích auditu. Auditor vydá výrok na účetní závěrku s výjimkou případů, kdy se vyskytlo takové omezení rozsahu jeho práce, kdy auditor není schopen získat dostatečné důkazní informace. Auditor by měl připravit zprávu, která odpovídá daným okolnostem a je ve shodě s příslušnými profesionálními standardy a požadavky. Zpráva auditora poskytuje určité ujištění uživatelům účetních výkazů, že informace v nich obsažené nejsou významným způsobem zkresleny a že poskytují pravdivou a věrnou informaci o finanční a majetkové situaci společnosti. Zpráva auditora je pak veřejným dokumentem,

který společnosti dle zákona mají povinnost ukládat do sbírky listin u příslušného rejstříkového soudu.

Výrok auditora představuje názor na to, zda účetní závěrka ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s platnými zákony a účetními předpisy.

Základní typy výroku jsou následující:

- výrok bez výhrad,
- výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí vydat výrok.

Auditor může použít i jinou slovní formulaci výroku. [13]

Společnost Deloitte provedla audit účetní závěrky k 31. 12. 2012 ve společnosti TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY a.s. s výrokem „bez výhrad“, viz Příloha č. 2.

5 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo vysvětlit aspekty a principy odložené daně a aplikovat teoretické poznatky jejího výpočtu na podmínky průmyslového koncernu – TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. Dále pak zanalyzovat, jak postupuje mezinárodní auditorská společnost při testování odložené daně.

Práce byla rozdělena do tří hlavních kapitol. V první, teoretické části této diplomové práce byl charakterizován teoretický koncept odložené daně. Byly také popsány a vysvětleny metody výpočtu a účtování o odložené dani. V kapitole dále byl čtenář seznámen jak s právní úpravou odložené daně v České republice, tak s právní úpravou odložené daně dle IAS 12 – Daně ze zisku. Nastíněny byly i nejčastější tituly vedoucí ke vzniku odložené daně. Tato část byla psána formou literární rešerše.

V druhé části byla představena společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s., na které byla prakticky demonstrována problematika odložené daně. Hlavní náplní této části byla především identifikace a podrobná analýza jednotlivých titulů, které vedou ke vzniku odložené daně a dále pak kalkulace celkové odložené daně. Společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. účtuje o odložené dani ze sedmi titulů. Například tituly „komplexní náklady příštích období“ či „úroky z depozita“ jsou velice zajímavé a poměrně nevšední. V kapitole 3. 3 – Celková kalkulace odložené daně pak byly shrnuty všechny tituly a vypočtená celková odložená daň společnosti. Zajímavé bylo, že ačkoliv jen z jednoho ze sedmi titulů vyplýval odložený daňový závazek, z ostatních titulů vznikala odložená daňová pohledávka, konečným výsledkem byl odložený daňový závazek.

Ve třetí části této práce byl čtenář seznámen s posláním a smyslem auditu, byla zde představena úloha auditora a auditorské přístupy a procedury. Ačkoliv odložená daň představuje pouze jeden řádek v účetních výkazech, auditor musí provést spoustu testovacích procedur, aby pokryl všechna rizika, která se pojí právě s odloženou daní. Nejen, že auditor ověřuje, zda klient zaúčtoval odloženou daň ve správné výši, jeho úkolem také je ujistit se, že jsou zohledněny všechny tituly, které vedou ke vzniku odložené daně. Všechny postupy, které auditor používá, aby se ujistil o správnosti odložené daně, byly v této kapitole podrobně analyzovány.

Odložená daň odstraňuje nesoulady mezi účetními a daňovými předpisy a tím v podstatě zvyšuje vypovídací schopnost finančních výkazů. Zároveň napomáhá věrně a poctivě zachytit hospodaření podniku a předejít tím možným ekonomickým problémům, jež by mohly

nastat v případě, že by došlo k rozdělení celého disponibilního zisku bez ohledu na budoucí vývoj. Proto by ji účetní jednotky neměly opomíjet.

Téma odložené daň je poměrně obávané a i přes výše uvedené skutečnosti některé účetní jednotky této problematice nevěnují přílišnou pozornost. Účetní jednotky by tedy měly mít vyšší povědomí o této problematice, čehož by se dalo dosáhnout například navštěvováním seminářů či školení, jež jsou na tuto problematiku zaměřeny. Kdyby účetní jednotky projevily zájem o prohlubování znalostí z této oblasti, jistě by k tomuto tématu byly vydány další publikace, odborné články, a podobně.

Seznam literatury

Knižní publikace

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2011, 148 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [3] HAKALOVÁ, Jana, Marcela PALOCHOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Hana BARTKOVÁ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012, 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [4] JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 86 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1.
- [5] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2013, 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [6] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
- [7] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3. vyd. Praha: Grada, 2011, 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

Články v odborných časopisech

- [8] PELÁK, Jiří. Interpretace odložené daně. *Auditor*, 2012, roč. 19, č. 4, str. 11-13. ISSN: 1210-9096.
- [9] VÁCHA, Pavel. Teoretický koncept odložené daně. *Auditor*. 2012, roč. 19, str. 8-10. ISSN: 1210-9096
- [10] VANČUROVÁ, Pavlína. *Odložená daň v praxi*. Účetnictví v praxi [online]. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=\\$index=87](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=$index=87)

- [11] ŽÁROVÁ, Marcela. Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*, 2010, roč. 5, č. 1, str. 6-28. ISSN 2053-4094.

Internetové zdroje

- [12] TŮMA, Pavel. *Odložená daň a výsledná hodnota ve znaleckém posudku*. Epravo.cz [online]. 2011 [cit. 2014-02-21]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/odlozena-dan-a-vysledna-hodnota-ve-znaleckem-posudku-78740.html>
- [13] Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>
- [14] KOČOVÁ, Miroslava. Účetní kavárna: *Časové rozlišení*. [online]. [cit. 2013-03-06]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d105v81-casove-rozliseni/>
- [15] KPMG [online]. [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/frontiers-in-tax/Pages/deferred-tax-assets.aspx>
- [16] Národní účetní rada [online]. [cit. 2013-04-08]. Dostupné z: <http://www.nur.cz/>
- [17] STROUHAL, Jiří. Účetní kavárna: *Odložená daň v individuální účetní závěrce*. [online]. [cit. 2013-12-18]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=\\$index=87](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/?search_query=$index=87)

Zákony, standardy, vyhlášky

- [18] Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.
- [19] Mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisku
- [20] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam použitých zkratk

a. s.	akciová společnost
č.	číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	Koruna česká (měnová jednotka české republiky)
odst.	odstavec
OP	opravná položka
roč.	ročník
str.	strana
TŽ	TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s.
VK	vlastní kapitál
VZZ	výkaz zisků a ztrát

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....

Bc. Denisa Šustaiová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova

Příloha č. 2 – Výrok auditora